

UNIVERSITE DE PARIS — FACULTE DE DROIT

Les Réformes proposées ou acceptées
au régime
de la taxe sur le chiffre d'affaires

THESE POUR LE DOCTORAT
PRÉSENTÉE ET SOUTENUE LE 13 JUIN A 14 HEURES

PAR

JACQUES PLESSIS

Président : M. ALLIX

Suffragants. : M. JÈZE, *Professeur*

M. HITIER, —

LIBRAIRIE MODERNE DE DROIT ET DE JURISPRUDENCE
ERNEST SAGOT ET C^{ie}

19, rue Cujas et rue Victor-Cousin, 10

PARIS

—
1925

LES REFORMES PROPOSEES
OU APORTEES AU REGIME DE LA TAXE
SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES

UNIVERSITE DE PARIS — FACULTE DE DROIT

Les Réformes proposées ou acceptées
au régime
de la taxe sur le chiffre d'affaires

THESE POUR LE DOCTORAT

PRÉSENTÉE ET SOUTENUE LE 13 JUIN A 14 HEURES

PAR

JACQUES PLESSIS

Président : M. ALLIX

Suffragants : M. JÈZE, *Professeur*

M. HITIER, —

LIBRAIRIE MODERNE DE DROIT ET DE JURISPRUDENCE

ERNEST SAGOT ET C^{ie}

19, rue Cujas et rue Victor-Cousin, 10

PARIS

—
1925

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.



INTRODUCTION

Voici cinq ans que la taxe sur le chiffre d'affaires est entrée dans notre système fiscal où elle a pris une place de plus en plus importante à cause de son rendement, non sans avoir subi de nombreuses et véhémentes attaques et des atteintes assez profondes. Les états de service de la taxe permettent aujourd'hui de la considérer comme une pièce essentielle de notre édifice financier. Son rendement en effet n'as pas cessé de croître et c'est cette considération de productivité qui a fait de la conservation de la taxe un nécessité de plus en plus impérieuse, tant pour assurer l'équilibre budgétaire que pour éviter de nouveaux embarras à la Trésorerie.

Impôt frappant toutes les consommations, toutes les transactions, dans un temps où le volume des transactions augmente, la taxe est l'impôt élastique par excellence, qui suit fidèlement les variations des prix, adapté par conséquent à notre régime actuel d'instabilité monétaire.

Ce n'est pourtant qu'aujourd'hui où les prévisions budgétaires indiquent comme rendement de la taxe près de 4 milliards et demi qu'on atteint les résultats escomptés dès 1920 par les auteurs de la loi du 25 juin. A l'heure où elle ne rapportait encore que difficile-

ment 2 milliards, M. H. Bérenger, dans son rapport au Sénat du 26 octobre 1922, estimait déjà impossible la suppression de la taxe. Aussi n'a-t-on pas pris jusqu'ici en considération les propositions de suppression partielle ou totale de la taxe, mais s'est-on efforcé d'améliorer le régime de la taxe, d'y apporter des modifications qui ne laissèrent pas de diminuer son rendement et furent plutôt l'expression de préoccupations électorales que d'une nécessité vraiment évidente.

En dépit des brèches qu'on lui a portées, la productivité de la taxe a augmenté chaque année. On en peut juger par les chiffres suivants :

1920 (6 mois)	942	millions
1921	1.241	—
1922	2.280	—
1923	3.015	—
1924	4.090	—
Prévisions budgétaires 1925	4.402	—

Mais si au point de vue fiscal l'expérience était favorable, l'opinion ne tardait pas à considérer la taxe sur le chiffre d'affaires comme l'impôt essentiellement antidémocratique et anti-économique. Et pourtant elle avait été réclamée en 1920 par ceux mêmes qui devaient y être soumis. Se rendant compte de la nécessité de contribuer aux charges publiques, les groupements et les syndicats de commerçants et d'industriels lancèrent en 1920 l'idée de la taxe sur le chiffre d'affaires et c'est sur leurs suggestions qu'elle fut créée par la loi du 25 juin 1920. Elle apparaissait alors non seulement comme un impôt productif, mais

encore facile à asseoir et commode à percevoir. Ces avantages ne furent pas confirmés par les faits.

La crise qui suivit l'établissement de la taxe, la baisse rapide et très forte des prix de gros, suivie de celle des prix de détail eurent une influence des plus fâcheuses aussi bien sur les rendements que sur l'acclimatation du nouvel impôt qui devint vite impopulaire. La crise changea tout au moins temporairement l'incidence de l'impôt : alors qu'il devait entrer dans le prix de revient, être incorporé dans le prix de vente et partant être totalement récupérable sur le consommateur, il devint, par suite du fléchissement des demandes, impossible à récupérer. Élément incompressible du prix de vente, c'était un poids lourd et inattendu pour les redevables.

Des causes psychologiques : manque de sincérité de la part de certains redevables, manque de doigté de la part de certains contrôleurs, contribuèrent à donner de sévères démentis aux prévisions trop optimistes de 1920. Les visites fréquentes des agents du fisc irritèrent des redevables qui n'étaient pas habitués au contrôle, et dont l'individualisme considérait ce contrôle, pourtant indispensable, comme une inquisition, accompagné de formalités vexatoires.

Ainsi s'explique la déception qu'apporta l'épreuve de l'impôt. Mais si les insuffisances de rendement allèrent en diminuant, les récriminations contre les modalités d'assiette, de perception, de recouvrement allèrent en se multipliant et furent la cause des modifications qu'on apporta ou projeta d'apporter à la

taxe. Comme les protestations venaient surtout du milieu des petits commerçants, on institua pour eux un régime spécial, le régime forfaitaire qui tendit à s'élargir et à dépasser le champ d'application qui eut été normal.

Aux industriels et aux commerçants restés soumis au régime de droit commun, on donna des facilités de paiement en établissant le régime des acomptes.

Le Parlement se refusa à accorder une élévation du taux de l'impôt, et vota des modifications à l'assiette en ce qui concerne l'imposition de nouvelles affaires, l'exonération de certaines autres, les régimes des importations et des exportations.

Non seulement on atténua les obligations imposées aux redevables, mais on diminua également, par une meilleure discrimination, les sanctions dont étaient assorties ces obligations. On proposa des modifications au contentieux de la taxe.

En dépit de ces retouches, la taxe sur le chiffre d'affaires est l'objet d'un vif mouvement d'opinion et d'un courant parlementaire non moins hostile qui demande sa suppression au moins par paliers. Le législateur se trouve aujourd'hui en présence de deux thèses : une thèse qui se dit démocratique et compte trouver dans une majoration du taux des impôts directs les ressources qui proviennent de la taxe. Cette thèse considère la taxe comme le facteur essentiel de vie chère et comme un impôt foncièrement injuste parce que progressif à rebours. L'autre thèse fait état des rendements remarquables de la taxe et, sans nier

ses inconvénients, considère comme illusoire non seulement la suppression, mais même tout dégrèvement à cause de sa qualité économique.

Sans oser adopter la thèse soi-disant démocratique qui risquerait de creuser un grand trou dans le budget des recettes, le législateur semble moins favorable à l'extension du régime forfaitaire et paraît vouloir s'acheminer dans la voie des dégrèvements, en recourant, pour combler le déficit qui en résultera, à des taxes spéciales à la production. Le législateur cède à l'entraînement démagogique d'autant plus malencontreusement que la taxe adaptée aujourd'hui à notre régime économique commence à s'acclimater et à donner des rendements remarquables. Or, sans vouloir ici critiquer les taxes à la production, il est permis de dire que leur incidence particulièrement imprévisible accroîtra la vie chère et mécontentera à la fois le producteur et le consommateur.

Mais la question du maintien ou de la suppression de la taxe sur le chiffre d'affaires est d'autant plus importante que cette taxe comporte des liens nombreux qui la rattachent à d'autres éléments essentiels de notre régime fiscal.

La base de la cédule industrielle et commerciale est pratiquement le chiffre d'affaires, toutes les fois que l'assujéti n'est pas une société astreinte à la communication de son bilan à l'Enregistrement. Communément donc, l'impôt se liquide non pas d'après le bénéfice réel, difficile à dégager, mais d'après un bénéfice qui résulte de l'application au chiffre d'affaires

d'un coefficient déterminé. D'où la question de l'unité ou de la multiplicité des coefficients, de leur détermination, de leur taux.

Le chiffre d'affaires a par là même des répercussions sur l'évaluation du revenu global qui variera très sensiblement suivant que le bénéfice commercial est le bénéfice réel ou résulte de la combinaison du chiffre d'affaires et d'un coefficient.

Enfin le chiffre d'affaires est un des éléments de la solidarité qui existe entre les finances locales et les finances de l'Etat. Un décime additionnel à la taxe doit être versé aux départements et aux communes : 1/3 aux départements, 2/3 aux communes. Toute modification au régime de la taxe aura donc un contre-coup inévitable sur l'équilibre des finances locales.

Tant donc par ses rendements que par sa base (le chiffre d'affaires) la taxe occupe une très grande place dans l'ensemble des finances publiques françaises. A l'heure où le régime de cette taxe est de nouveau mis en discussion, où s'affrontent les considérations de fiscalité et d'opportunité d'une part, de justice démocratique d'autre part, il est intéressant d'examiner les modifications qu'on a déjà apportées ou votées au régime même de la taxe, les remaniement généraux ou spéciaux qu'on a proposés ou qu'on propose, en particulier ceux que vient de voter la Chambre des Députés.

La première partie comprendra donc l'examen du projet de loi successivement discuté et voté à la Chambre, au Sénat, puis à la Chambre, qui n'a pas

encore reçu la consécration législative. De ce projet de loi certaines dispositions ont été disjointes et incorporées dans les lois du 30 mars 1923 et du 30 juin 1923. Malgré son caractère spécial, nous étudierons tout d'abord le régime forfaitaire, parce que ce régime a fait l'objet de plusieurs dispositions législatives et qu'il a subi l'épreuve des faits. Nous exposerons ensuite les différentes modifications discutées et votées, relatives à l'assiette, au taux, au paiement, au recouvrement et au contrôle, aux pénalités et au contentieux.

La deuxième partie aura un caractère plus général et comprendra l'étude des différentes propositions de remaniement de la taxe sur le chiffre d'affaires. Elles comportent une modification plus ou moins profonde de l'assiette, ou parfois la suppression tantôt partielle tantôt totale de la taxe. Nous étudierons d'abord les modalités de remplacement qui s'inspirent, soit du renforcement des impôts directs, soit du retour à l'impôt unique basé sur les signes extérieurs. Nous exposerons ensuite les modalités de remplacement qui sont actuellement en faveur et qui sont soit la taxation à la production, soit plutôt les taxes spéciales à la production, contre-partie des dégrèvements proposés.

L'étude de ces différentes propositions nous permettra de conclure alors en connaissance de cause au maintien, à l'extension ou à la suppression de la taxe sur le chiffre d'affaires.

CHAPITRE PRÉLIMINAIRE

LA LOI DU 25 JUIN 1920 (Art. 59 à 72)

La loi du 25 juin 1920 portant création de nouvelles ressources fiscales a, dans ses articles 59 à 72, établi un impôt de consommation appelé taxe sur le chiffre d'affaires. On rappellera les grandes lignes de l'organisation de cette taxe en indiquant successivement l'assiette de l'impôt, le taux de l'impôt, les obligations des redevables, relatives à l'assiette, à la liquidation et au paiement, les sanctions des obligations et le contentieux.

L'impôt est établi sur le chiffre des affaires faites en France par : 1° les personnes qui, habituellement ou occasionnellement, achètent pour revendre; 2° par les personnes qui accomplissent des actes relevant des professions assujetties à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (loi du 31 juillet 1917), ainsi que par les exploitants d'entreprises assujetties à la redevance proportionnelle prévue par l'article 33 de la loi du 21 avril 1810. Les agriculteurs et les coopératives ne sont pas visés par la loi du 25 juin 1920.

D'après une déclaration de M. Bokanovski à la Chambre en 1920, l'exonération des agriculteurs tien-

draît, d'une part, à la difficulté de leur imposer la tenue d'écritures même rudimentaires, à la crainte d'autre part, d'une répercussion inévitable sur les objets d'alimentation. C'est cette dernière raison qui explique en fait l'immunité des agriculteurs, comme elle explique l'exonération des opérations portant sur la vente du pain.

L'article 60 prévoit, en outre expressément, un certain nombre d'exemptions : les premières : la vente des produits monopolisés par l'État, les affaires effectuées par les exploitants de services publics concédés, par les agents de change et courtiers maritimes, résultent de l'impossibilité de récupérer la taxe pour les redevables; les secondes, à savoir : les affaires assujetties à l'impôt sur les opérations de Bourse des valeurs, à l'impôt sur les opérations de Bourse de commerce, les affaires portant sur les produits pharmaceutiques et effectuées par les fabricants ou importateurs, les affaires effectuées par les sociétés de capitalisation, par les sociétés ou compagnies d'assurances, entreprises de spectacles, entreprises de voitures publiques de terre et d'eau, les ventes de journaux (loi du 31 juillet 1920), résultent de la préoccupation d'éviter la superposition d'impôts. Ces affaires énumérées par l'article 60 sont déjà frappées de lourds impôts spéciaux. Il est d'ailleurs toujours possible au législateur d'en augmenter le taux, s'il vient à considérer que l'impôt spécial ne représente pas une charge équivalente à la taxe sur le chiffre d'affaires.

Les importations étaient soumises, quel que soit

l'importateur, à l'impôt de 1.10 %. Etaient exemptes au contraire les exportations sous réserve des exceptions déterminées par décrets en ce qui concerne les affaires passibles de l'impôt de 10 % (art. 72).

Le taux de l'impôt est fixé à 1 % avec un décime au profit des départements et communes du chiffre d'affaires. Le chiffre d'affaires est constitué (art. 62), tantôt par le montant des ventes effectivement et définitivement réalisées (s'il s'agit de personnes vendant des marchandises, denrées), tantôt par le montant des courtages, commissions... définitivement acquis (s'il s'agit de personnes faisant actes d'intermédiaires mandataires...).

Les sommes perçues pour les communes et les départements seront réparties selon des règles fixes établies par la loi de finances de 1921 à raison de $\frac{2}{3}$ pour les communes et d'un $\frac{1}{3}$ pour les départements.

Le taux est porté à 3 % sans décimes pour les affaires afférentes au logement et à la consommation sur place de boissons et denrées alimentaires quelconques effectuées dans des établissements classés comme étant de seconde catégorie; à 10 % dans les établissements classés étant de 1^{re} catégorie; à 10 % sans décimes pour les ventes au détail ou à la consommation des marchandises, denrées, fournitures ou objets quelconques classés comme étant de luxe. Le législateur incorporait ainsi en la remaniant la taxe de luxe à la taxe sur le chiffre d'affaires. L'article 64 prévoit le classement des marchandises de luxe par décret et les modifications du classement, ainsi que celui des

établissement de 1^{re} et de 2^e catégories. Il institue en cas de désaccord des commissions départementales et une commission supérieure.

Les obligations des redevables sont au nombre de quatre : la première édictée par l'article 61 concerne l'assiette : toute personne redevable de l'impôt et non inscrite au rôle de la cédule commerciale doit, dans le mois de la promulgation de la présente loi ou dans les quinze jours du commencement de ses opérations ou de l'ouverture de son établissement industriel ou commercial, *souscrire* au bureau qui sera désigné par le Règlement d'administration publique, prévu par l'article 67, *une déclaration* dont la forme et le contenu seront déterminés par le même décret : c'est une déclaration d'existence. Les trois autres obligations relatives à la liquidation et au paiement de l'impôt sont édictées par les articles 66 et 67 al. 1 et 2.

Pour permettre l'évaluation et la vérification de la matière imposable, l'article 66 oblige toute personne redevable de taxe à avoir, si elle ne tient pas habituellement une comptabilité permettant de déterminer son chiffre d'affaires, un livre spécial aux pages numérotées, sur lequel elle inscrira jour par jour, sans blanc ni rature, soit, si elle vend des marchandises, chacune des ventes qu'elle a effectuées, soit, si elle vend des services, chacun des courtages, commissions et autres profits constituant la rémunération de ces services. Le livre ou la comptabilité doivent être conservés pendant un délai de trois ans.

Deux autres obligations pèsent sur les redevables.

Aux termes de l'article 67 al. 1 et 2, les redevables sont tenus de fournir aux agents des contributions directes ainsi qu'à ceux des autres services financiers désignés par un Règlement d'administration publique..... toutes justifications nécessaires à la fixation du chiffre d'affaires, et de remettre chaque mois un relevé qui indiquera le montant total du chiffre de leurs affaires pendant le mois précédent, ainsi que d'acquitter le montant des taxes exigibles d'après ce relevé. L'impôt est donc acquitté par les redevables désignés à l'article 59 d'après le relevé au moment de la remise ou de l'envoi de celui-ci, c'est-à-dire chaque mois, soit en numéraire, soit au moyen d'une chèque postal, d'un mandat-poste ou mandat-carte, d'un chèque barré, ou sur présentation d'une traite émise par l'agent de l'administration.

L'article 67 prévoit un régime établi par le règlement d'administration publique du 24 juillet 1920 qui, moyennant le versement d'un forfait annuel, dispense les redevables bénéficiaires de ce régime du relevé mensuel, du contrôle fréquent exercé par les agents du fisc. En cas de forfait, le paiement est trimestriel.

Ces différentes obligations sont sévèrement sanctionnées par les articles 68 et 69 qui édictent des pénalités en cas de contravention, dont le minimum est 1.000 francs. Une amende fiscale est d'abord prévue de 1.000 francs, en cas de contravention, quand le Trésor n'a subi aucune perte.

Mais s'il y a eu perte pour le Trésor, l'amende fiscale est égale pour chaque mois ou fraction de mois

de retard au montant de l'impôt non payé dans le délai légal avec minimum de 1.000 francs.

En cas de récidive, un emprisonnement pourra être prononcé, par le tribunal correctionnel, de 8 jours à 3 mois.

Tout refus de communications prescrites par les articles 66 et 67 a pour sanction une amende de 500 à 5.000 francs, puis une astreinte de 100 francs au minimum par chaque jour de retard, si le redevable ne veut pas représenter les pièces et documents non communiqués, en cas d'instance. (Art. 69.)

Les agents de l'administration contrôlent les déclarations des redevables et pour ce faire demandent les justifications nécessaires à la fixation du chiffre d'affaires. Ce contrôle, comme le recouvrement de l'impôt, est dévolu à trois administrations. Il s'exerce par les agents de l'administration des contributions indirectes, ou des douanes, ou de l'enregistrement. En outre, le droit de contrôle est accordé aux agents des administrations des contributions directes chez tous les assujettis à la cédule commerciale et à la redevance des mines. Il y a donc multiplicité de contrôle. L'agent de l'administration dresse procès-verbal de la contravention et prononce la pénalité spontanément.

Une procédure contentieuse spéciale est prévue par l'article 64 pour la taxe de luxe. Mais le contentieux de la taxe proprement dite est déterminé par l'article 70. Cet article reconnaît compétence, en cas de litige, au Conseil de préfecture sauf appel devant le

Conseil d'Etat. A cette compétence du Conseil de préfecture il n'y a que deux exceptions : la première résulte de ce que l'administration a le droit de déférer le contrevenant devant le tribunal correctionnel quand il est en état de récidive, ou que la fraude est très grave. En second lieu, en vertu de l'article 72 alinéa 1, les instances relatives aux redevables relevant du service des douanes sont introduites et jugées comme en matière de douanes par les tribunaux compétents en cette matière. Les modes de preuve de droit commun sont admis. Les infractions sont constatées au moyen de procès-verbaux. L'action de l'administration se prescrit par 3 ans à partir de l'infraction. L'action en restitution des redevables se prescrit par 2 ans à compter du payement.

La procédure est double : la première suit les formes fixées par la loi du 22 juillet 1889; la seconde vise les cas d'opposition à contrainte décernés par l'agent du service financier, et comporte une opposition motivée formée par le redevable, avec assignation.

Un dixième des amendes recouvrées sera versé à un fonds commun qui sera réparti au personnel chargé de l'application de l'impôt.

PREMIÈRE PARTIE

PREMIER CHAPITRE

LE REGIME FORFAITAIRE

Le forfait peut intervenir dans la liquidation de n'importe quel impôt, direct ou indirect. Deux systèmes se présentent pour évaluer la matière imposable. On peut la déterminer directement, c'est la constatation directe, ou *a priori*, c'est le forfait. Le forfait est donc essentiellement une méthode d'évaluation qui consiste à déterminer *a priori*, approximativement, le montant des droits dus par le redevable.

Alors que le forfait intéresse l'assiette et la liquidation, l'abonnement intéresse le recouvrement. Le forfait peut exister sans abonnement corrélatif. L'abonnement, au contraire, ne peut exister sans le forfait.

Si le recours aux signes extérieurs exclut également la constatation directe, il suppose l'abandon du principe de fiscalité appliqué. Il consacre un nouveau principe. Au contraire, c'est pour ne pas déroger à l'application du principe choisi, tout au moins théoriquement, qu'on procède par estimation forfaitaire.

Le forfait n'est qu'une méthode qui respecte l'application du principe. Ainsi l'impôt frappe le chiffre d'affaires, mais le forfait intervient dans les modalités d'évaluation qui permettent de déterminer le chiffre d'affaires. Le principe général du système subsiste. Pratiquement, il est difficile de ne pas réunir les signes extérieurs et le forfait. L'application du forfait conduira fatalement, puisqu'on se refuse à constater directement les facultés imposables du redevable, à faire reposer ce forfait sur des présomptions qui l'apparentent au système des signes extérieurs.

En matière de taxe sur le chiffre d'affaires, le forfait, jusqu'à l'article 5 de la loi du 16 avril 1924, ne comportait ni abonnement ni recours aux signes extérieurs.

Lors du vote des extensions successives du forfait on a fait ressortir au Parlement les avantages du régime forfaitaire. On y voyait un remède aux inconvénients de la taxe sur le chiffre d'affaires, et certains même proposèrent de faire du régime forfaitaire le régime normal.

Pour le contribuable, le forfait présente une extrême commodité à deux points de vue : il supprime les frictions, les contacts irritants et répétés entre le fisc et le redevable, ou tout au moins les rend moins fréquents. D'autre part, le redevable sait d'avance ce qu'il aura à donner au fisc, et à quelles époques.

Cet avantage n'est pas moins intéressant pour le Trésor, qui sera assuré de la rentrée régulière et constante de l'impôt jusqu'à concurrence de tant. A côté

de la stabilité, le forfait présente un autre avantage pour le Trésor : c'est un système économique; l'introduction du forfait simplifie l'évaluation de la matière imposable et rend le recouvrement moins onéreux. Le rendement par là même sera amélioré, d'autant plus, dit-on, qu'il supprimera les fuites.

L'introduction du forfait dans la taxe sur le chiffre d'affaires était-elle légitime, et dans quelle mesure, sous quelles réserves; c'est à quoi nous permettra de répondre l'examen des dispositions qui ont consacré ce régime avec de modalités différentes.

Après avoir indiqué le régime initial du forfait, nous étudierons successivement :

L'article 28 de la loi du 31 décembre 1921;

L'article 13 de la loi du 30 mars 1923;

L'article 5 de la loi du 16 avril 1924,

qui ont réglé l'application du système forfaitaire en notre matière. Nous pourrons ensuite juger le forfait, nous pourrons établir que les arguments parlementaires qui militaient en faveur du forfait ne devaient pas résister à l'épreuve pratique, parce qu'ils étaient contraires à la justice fiscale comme à la préoccupation du rendement.

PREMIÈRE SECTION. — *Le régime primitif du forfait.*

L'article 67, dans son 3^e alinéa, prévoyait qu'un règlement d'administration publique interviendrait « pour dispenser les redevables de certaines des obligations édictées par l'article 66 et de celles édictées

sous le numéro 2 ci-dessus, moyennant le versement d'un forfait annuel ».

Ce règlement intervint le 24 juillet 1920. Il établit, dans son article 19, les modalités du régime forfaitaire qui devait par la suite prendre une si large extension.

Il détermine d'abord le champ d'application de ce régime exorbitant du droit commun. Ne pourront en bénéficier que deux catégories de personnes : 1° les redevables dont le chiffre d'affaires *mensuel* n'a pas excédé *en moyenne* pendant l'année précédente 4.000 francs, et dont le commerce principal est de *vendre* des marchandises, denrées, fournitures ou objets à *emporter* ou consommer sur place et de fournir le logement ; 2° les autres redevables dont le chiffre d'affaires mensuel n'a pas excédé en moyenne pendant l'année précédente 1.000 francs.

C'est donc à 48.000 ou 12.000, suivant les cas, que le règlement limitait la possibilité d'obtention du forfait.

D'ailleurs, les bénéficiaires de ce régime de faveur n'étaient pas exemptés de toutes les obligations des articles 66 et 67. Ils étaient seulement dispensés d'établir et de remettre chaque mois au bureau du receveur de l'administration compétente le relevé du montant total des affaires effectuées durant le mois précédent. Comme corollaire à cette dispense, les bénéficiaires du forfait n'auront plus à subir le contrôle inopiné et fréquent des agents du fisc. C'est seulement une fois par an, lors de la demande du renouvelle-

ment annuel, que pourra s'exercer la vérification des agents du fisc.

Or, pour obtenir le forfait, le redevable doit prouver qu'il n'a pas fait un chiffre d'affaires supérieur au maximum légal, et pour cela il doit tenir une comptabilité au moins rudimentaire, base éventuelle des vérifications du fisc, et pouvant servir de justification en cas de désaccord et de procédure contentieuse. Les signes extérieurs ne pourront donc pas suppléer à la comptabilité pour savoir si les conditions exigées pour l'obtention du forfait sont réalisées.

Les bénéficiaires du forfait de 1920 ne sont donc dispensés que de l'obligation visée par l'article 67.2, mais non de celles visées par les articles 66 et 67.1, avec cette réserve que le droit de contrôle implicitement contenu dans l'alinéa premier de l'article 67 ne pourra plus s'exercer aussi fréquemment.

Pour obtenir le bénéfice du forfait, le redevable a la charge de prouver son chiffre d'affaires de l'année précédente, de prouver qu'il réalise les conditions légales pour l'obtenir. Il doit donc pouvoir, le cas échéant, soumettre aux contrôleurs toutes justifications nécessaires à la fixation de ce chiffre.

Le redevable n'est donc dispensé que de la production du relevé mensuel et cette dispense lui est accordée par le directeur départemental, selon les circonstances, des contributions directes, de l'enregistrement ou des douanes. Pour obtenir le forfait le redevable doit :

1° Adresser chaque année avant le 31 janvier, au

bureau du receveur de l'administration compétente, un relevé annuel indiquant seulement le chiffre total des affaires qu'il a effectuées l'année précédente. Le directeur départemental fixe arbitrairement le montant du forfait applicable à l'année courante et notifie sa décision au redevable. A défaut de décision dans le mois de la réception du relevé, le forfait reste fixé au même chiffre que l'année précédente;

2° Acquitter le montant du forfait annuel aux dates indiquées par l'administration par fractions égales et trimestrielles, soit en numéraire, soit au moyen d'un chèque postal, d'un mandat-poste ou mandat-carte, chèque barré ou traite. Le mandat-contributions n'est pas admis.

Si le redevable cesse ses affaires au cours de l'année pour laquelle a été fixé le forfait, le redevable n'acquittera que la fraction correspondante aux mois pendant lesquels il a fait des actes le rendant passible de la taxe.

A cette organisation du forfait on peut faire les critiques suivantes : le règlement ne prévoit pas que l'administration pourra retirer le bénéfice du forfait aux redevables ayant commis des contraventions. Il ne subordonne pas l'obtention du forfait à l'existence d'une intallation permanente du redevable, pour éviter des pertes appréciables.

Si le caractère facultatif était naturel et logique du côté du redevable il ne l'était plus en ce qui concerne l'administration. Le forfait, tel que le prévoyait le règlement du 24 juillet, était en effet un acte gracieux

de la part de l'administration. Le risque d'arbitraire ne manqua pas de se réaliser : par suite d'une erreur d'appréciation de la part de l'administration, 5 % seulement des redevables obtinrent le régime forfaitaire.

Sous réserve de ces critiques, le régime institué par le règlement, qui limitait l'obtention du forfait à un chiffre d'affaires assez modeste, était non seulement acceptable mais nécessaire pour ne pas mécontenter un grand nombre de petits contribuables, pour éviter des frais de recouvrement très importants, rendant les résultats insignifiants. Ce régime était justifié : il libérait de formalités gênantes et d'un contrôle fréquent des redevables qui n'étaient manifestement pas habitués à tenir une comptabilité très précise, et pour lesquels le chiffre modique d'affaires permettait un relâchement du contrôle. Il ne dispensait pas d'ailleurs les redevables de toutes les obligations. Aussi, dans son rapport du 26 octobre 1922, M. H. Bérenger proposait au Sénat un système forfaitaire qui n'était guère plus extensif, et qui comportait même des réserves. Mais, dès 1921, le forfait avait reçu plus large application.

2^e SECTION. — *Elaboration, vote et portée de l'article 28 de la loi de finances du 31 décembre 1921.*

Le projet déposé par le Gouvernement le 7 décembre 1920 ne prévoyait pas de modifications au régime forfaitaire du règlement du 24 juillet 1920. Mais la

Commission des finances de la Chambre, qui remania le projet, eut à examiner des propositions d'extension du régime forfaitaire :

Une proposition de M. Dariac du 18 novembre 1920 tendait à élever la limite du forfait à 100.000 francs. D'autre part, la Commission était saisie d'un amendement de M. de Lasteyrie qui proposait : 1° d'élever la limite du forfait à 50.000 ou 15.000 francs suivant les cas; 2° de dispenser les redevables soumis à ce régime de l'obligation de tenir un livre conformément à l'article 66.

Le rapport de M. Bokanovski du 24 mars 1921 étudie successivement les deux questions : doit-on étendre le régime actuel du forfait? doit-on modifier les obligations des redevables?

Sur le premier point, le rapport est très net : « L'extension du forfait est incompatible avec le principe de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Cet impôt est une taxe de consommation qui doit par cela même être rigoureusement proportionnelle au prix payé par le consommateur. Admettre les commerçants à payer un forfait au lieu de verser la taxe exactement exigible d'après leur chiffre d'affaires c'est méconnaître cette notion. Ou bien le forfait sera supérieur à la taxe et alors l'impôt prendra le caractère d'une sorte de patente, ou il lui sera inférieur et alors le commerçant profitera indûment de la différence ».

On ne pouvait plus justement ni plus rigoureusement condamner toute extension du régime forfaitaire. Cependant la Commission admettait comme li-

mites au forfait les chiffres proposés par M. de Lasteyrie (50.000 et 15.000).

Sur le second point, au contraire, la Commission n'acceptait point l'amendement de M. de Lasteyrie. Elle observait que l'abandon de l'application de l'article 19 du règlement, c'est-à-dire la dispense pour le contribuable de tenir, en vertu de l'article 66, un livre rudimentaire, conduirait inmanquablement à la fixation arbitraire du forfait par une commission, ou un fonctionnaire, le contrôleur des contributions directes par exemple. Le rapport déclare à juste titre que les écritures dont la tenue est exigée par l'article 66 sont tout à fait rudimentaires et ne peuvent pas être gênantes pour le redevable : un simple cahier, un carnet suffit, dont le redevable numérote lui-même les pages et où il inscrit sa recette journalière qui, étant données les limites du forfait annuel, ne doit guère être supérieure à 100 francs. D'ailleurs, comment pourrait-on déterminer le forfait en l'absence d'écritures? Comment l'administration prouvera-t-elle l'inexactitude de l'affirmation du redevable qui prétend bénéficier du forfait? La taxation d'office entraînerait pour les redevables de bien plus graves embarras que leur apporterait de soulagement la suppression de tenue du livre. La Commission concluait donc (et elle reprenait les mêmes concussions le 20 mai 1921 dans le rapport supplémentaire de MM. Bokanovski et Dumont) au maintien de la fixation du forfait d'après le chiffre d'affaires de l'année précédente et dans les limites de 50.000 ou 15.000 francs par an, suivant la qualité du

redevable; elle maintenait la vérification du livre, minimum de comptabilité prévu par l'article 66.

Dans le projet de loi qui suit le rapport, l'article 8 est en conséquence ainsi rédigé : «toutefois le relevé pourra n'être déposé et le paiement effectué que tous les 3 mois par tous les redevables ayant une installation permanente dont le chiffre d'affaires de l'année précédente n'aura pas dépassé 50.000 ou 15.000 francs (suivant les cas)..... Le règlement d'administration publique pourra déterminer les conditions auxquelles l'administration aura la faculté de dispenser lesdits redevables de certaines des obligations édictées par l'article 66 et 67.2 moyennant le versement d'un forfait annuel. »

Le 24 mai 1921, la Commission du commerce prenait une attitude différente. Dans un avis rédigé par M. A. Artaud elle réclamait l'amélioration et l'extension du régime forfaitaire. Elle critiquait tout d'abord les conclusions des rapports de M. Bokanovski. La Commission des finances, d'après cet avis, condamnait l'extension du forfait à raison : 1° du caractère rigoureusement proportionnel au prix payé par le consommateur à maintenir à la loi; 2° de l'obligation maintenue par le règlement d'administration publique de tenir le livre prescrit par l'article 66; 3° de la difficulté pour l'administration de savoir si le contribuable était en dessus ou en dessous du chiffre global annuel de 50.000.

M. Artaud constatait que depuis la substitution de l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et com-

merciaux à la patente le fisc n'atteignait le contribuable que dans une proportion numériquement inférieure à 50 %. Cette substitution avait réduit les recettes et mis une disparité insupportable entre ceux qui étaient taxés parce qu'ils avaient déclaré et ceux qui ne l'étaient pas parce qu'ils n'avaient pas déclaré; cette substitution avait entraîné une armée de fonctionnaires, la ruine du Trésor.

M. Artaud ajoutait d'une façon erronée : « Il ne faut pas oublier que la taxe étant exclusivement réclamée aux redevables de la cédula, la perception de l'une est fonction de la perception de l'autre et quand on perd l'une on perd l'autre ». Or, le champ d'application de la taxe dépasse celui de la cédula.

Si l'on veut conserver les impôts à déclaration et à discrimination, malgré les inégalités qu'ils entraînent, il fallait, suivant M. Artaud, trouver pratiquement un remède à ces inégalités en créant des paliers forfaitaires, d'une inégalité beaucoup plus relative. « L'essentiel est le forfait, et avec le forfait le règlement trimestriel, sans déclaration et sans vérification, accompagné seulement d'une justification globale annuelle ». Le forfait devait être au moins porté à 300.000 francs par an, c'est-à-dire étendu à tous les redevables faisant un chiffre d'affaires mensuel inférieur à 25.000. « Il faut être moins sensible, disait M. Artaud, à des inégalités de détail ou à des formalités qu'à la nécessité essentielle d'atteindre tous les patentés. »

Un forfait aussi libéral, s'il avait atteint tous les patentés, ne les aurait frappés que bien doucement et

aurait aggravé la diminution des recettes.

Cependant, la Chambre des Députés, sans aller aussi loin dans la voie du forfait, étendit le régime forfaitaire : l'article 8 du projet de loi vint en discussion le 28 juin.

M. de Lasteyrie, avec 125 de ses collègues, proposait l'amendement suivant : « Les redevables dont le chiffre d'affaires n'a pas excédé pendant l'année précédente 50.000 francs, s'il s'agit de redevables dont le commerce principal est de vendre des marchandises, denrées, fournitures ou objets à emporter ou à consommer sur place et de fournir le logement, ou 15.000 francs s'il s'agit d'autres redevables, peuvent être dispensés sur leur demande et moyennant le versement d'un forfait annuel des obligations stipulées aux articles 66 et 67 paragraphe 1^{er} de la loi du 25 juin 1920. Le forfait ci-dessus prévu sera calculé d'après le chiffre d'affaires ayant servi de base à l'assiette de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux de l'année en cours par application des dispositions du paragraphe 2 de l'article 9 de la loi du 31 juillet 1917, modifié par l'article 3 de la loi du 25 juin 1920. Le 2^e paragraphe de l'article 67 de la loi du 25 juin 1920 est abrogé. »

Il proposait donc l'établissement d'un forfait légal à cause des difficultés d'application que rencontrait pour le petit commerce le recouvrement de la taxe. Pour prévenir des erreurs de la part de l'administration, le forfait, fixé dans un texte législatif, devait être de droit pour tous les petits contribuables et établi

comme en matière de contributions directes. M. de Lasteyrie, tout en proposant les chiffres de 50.000 francs pour les commerçants et de 15.000 francs pour les intermédiaires, reconnaissait que ces chiffres devaient être augmentés mais il demandait à la Chambre, pour ne pas atteindre le principe et le rendement de l'impôt, de ne pas aller trop loin dans la fixation du chiffre limite du forfait. Un forfait modeste ne lèsera pas l'Etat et n'aggraverà pas l'évasion. Huit dixièmes des contribuables taxés par les contributions indirectes profiteront du forfait. Le travail de l'administration sera simplifié et on ne mécontentera pas les contribuables pour des sommes insignifiantes.

L'amendement de M. Artaud, qui proposait la perception forfaitaire de l'impôt jusqu'à un chiffre d'affaires de 40.000 francs par mois, fut repoussé.

Le texte voté fut une transaction sur l'amendement de M. de Lasteyrie. Le rapporteur de la Commission des finances accepta le forfait légal avec limite de 50.000 francs. Mais au lieu de la déclaration et du paiement annuels il proposa, s'appuyant sur le caractère de moyen de trésorerie de la taxe, le paiement trimestriel basé sur une déclaration faisant connaître le chiffre d'affaires du trimestre précédent. Ce n'est plus le relevé annuel, mais trimestriel. M. de Lasteyrie voulait généraliser le forfait basé sur le chiffre d'affaires de l'année précédente, mais il accepta cependant le paiement trimestriel.

La Commission refusa aussi de dispenser les redevables de l'obligation stipulée par l'article 66 et dé-

clara qu'il était impossible de calquer le système d'application de la taxe sur le système de perception de la cédula. M. de Lasteyrie supprima la dispense de l'obligation édictée par l'article 66 et rectifia ainsi son amendement : « Sont dispensés sur leur demande et moyennant le versement d'un forfait annuel des obligations stipulées à l'article 67.1 les redevables... » Le règlement annuel du forfait que demandait M. de Lasteyrie était consacré. Le paiement était trimestriel, satisfaction donnée à la Commission. Sur la fixation du chiffre, la Chambre adopta l'amendement Escudier qui proposait 120.000 francs pour les commerçants et 30.000 francs pour les courtiers. Le forfait était annuel avec paiement trimestriel.

Cet article 8 disjoint du projet de loi et voté par les deux Assemblées, devint l'article 28 de la loi de finances du 31 décembre 1921.

Le 14 décembre 1921, lors de l'adoption par la Chambre de l'article 28, un amendement de M. Manau qui tendait à dispenser les redevables visés de l'obligation stipulée à l'article 66 fut repoussé.

Cet article 28 fut inséré dans l'article 67 de la loi du 25 juin 1920 qui, pour le surplus, n'a pas été modifié, non plus que l'article 19 du règlement d'administration publique du 24 juillet 1920. Il accorda le bénéfice du forfait à tous ceux dont le chiffre d'affaires de l'année précédente n'a pas dépassé 120.000 francs ou 30.000 francs, suivant leur qualité. Le bénéfice du forfait pourra être retiré en cas de contravention à l'une des dispositions de la loi du 25 juin.

Ce texte, mal rédigé, mérite quelques critiques et a donné lieu à des erreurs d'interprétation.

C'est à tort que l'article 28 dispense les redevables de fournir aux agents du fisc les justifications nécessaires à la fixation du chiffre d'affaires (67.1). Le montant de l'impôt étant déterminé par une déclaration annuelle du chiffre d'affaires de l'année précédente, c'est laisser cette détermination à la merci du contribuable si on refuse à l'administration le droit de lui demander des justifications. Cette disposition d'ailleurs serait illusoire puisque le contribuable devrait produire les justifications nécessaires à la fixation du chiffre d'affaires au contrôleur des contributions directes pour l'établissement de la cédule.

« Telle n'a pas été, dit M. H. Bérenger dans son rapport, et d'ailleurs n'aurait jamais pu être l'intention du législateur et jamais à aucun moment dans la discussion il n'a été envisagé de supprimer tout contrôle à l'égard des petits redevables. »

En sens inverse, l'article 28 dispense implicitement les redevables bénéficiaires du forfait de l'obligation stipulée dans l'alinéa 2 de l'article 67, à savoir la production du relevé mensuel. Au contraire, la dispense explicite de l'article 67.1 ne peut s'entendre que d'une façon : c'est que le contrôle ne pourra plus s'exercer qu'annuellement pour le bénéficiaire du forfait, alors qu'il s'exerce d'une manière inopinée pour les redevables ordinaires. L'article 28 ne dispense d'ailleurs pas les bénéficiaires du forfait de la tenue d'une comptabilité régulière et rudimentaire (art. 66) ; il serait donc

irrationnel de ne pas permettre à l'administration de prendre connaissance de cette comptabilité. Seulement la production des pièces justificatives ne s'effectuera que globalement une fois par an, lors de la fixation du chiffre d'affaires de l'année précédente (art. 19 du règlement d'administration publique). L'article 28 aurait donc dû stipuler la dispense de l'obligation contenue dans l'article 67.2 et ne pas faire mention du premier alinéa de l'article 67 qui reste logiquement et naturellement en vigueur.

Dans son rapport du 26 octobre 1922, M. H. Bérenger a prétendu qu'il n'y avait pas dans cet article 28 un système forfaitaire, mais un système de décalage. Les rapports de la Commission des finances de la Chambre des Députés comme la discussion à la Chambre de l'article 8 devenu sans aucun changement l'article 28 prouvent qu'il s'agit bien en l'espèce d'un forfait. Le texte même de l'article 28 ne peut se comprendre qu'avec une interprétation de forfait, et non de décalage, qui n'apparaîtra que dans la loi de mars 1923, en dehors du forfait. Le système de l'article 28 est la continuation du système de 1920, devenu légal et assorti de limites plus élevées. Il étend le nombre des bénéficiaires du forfait. Ni les conditions de détermination du forfait, ni les modalités de contrôle n'ont été modifiées, aucune facilité nouvelle n'est apparue, comme le dit M. H. Bérenger. Mais est-ce à dire qu'il n'y a pas tout de même forfait?

Le régime réglementaire était déjà bien essentiellement un régime forfaitaire. Alors? Or, seules les li-

mites ont changé et de réglementaire la disposition est devenue légale. Or, M. H. Bérenger ne conteste pas la nature forfaitaire du régime de 1920 qu'il voulait, en l'amendant sur des points de détail, faire voter, à côté du régime des acomptes. Si on suivait M. Bérenger, il n'y aurait pas eu réellement forfait avant l'article 5 de la loi du 16 avril 1924. C'est là une opinion insoutenable car le forfait peut exister sans abonnement corrélatif et sans recours aux signes extérieurs. C'est le cas jusqu'en 1924. On a d'ailleurs repris la même opinion à propos de l'article 13 de la loi du 30 mars 1923 comme nous le verrons.

M. Bérenger dit que le régime de l'article 28 n'a été que peu utilisé par les intéressés qui lui ont reproché « de les obliger à payer définitivement chaque année pour un chiffre d'affaires problématique et par suite de leur être défavorable dans le cas de baisse des affaires ». Mais cela ne change pas la nature essentiellement forfaitaire du régime de l'article 28. On peut seulement reprocher au législateur de ne pas avoir permis une revision du forfait en cas de baisse des affaires.

D'autre part, les mots : « ...et moyennant le versement d'un forfait annuel » sont décisifs. Il est impossible de considérer qu'il n'y a pas là de forfait. Reste à savoir seulement si ce régime forfaitaire est judiciairement réglementé. Lepaiement resté trimestriel et la déclaration annuelle du chiffre d'affaires de l'année précédente sont applicables seulement à un plus

grand nombre de redevables s'ils en font la demande et réalisent les conditions légales.

L'article 28 a bien étendu le système forfaitaire. On peut même lui reprocher de l'avoir trop largement étendu et de ne pas l'avoir accompagné des réserves et des garanties qui devaient lui être ajoutées en 1923: nécessité d'une installation permanente pour l'obtention du forfait, cas de revision du forfait.

3^e Section. — Propositions de généralisation du forfait au Parlement.

En 1921 et 1922 deux députés, MM. Victor Constant et A. Patureau-Mirand ont réclamé une large extension du forfait. Le 31 mai 1921, M. V. Constant demandait à la Chambre d'admettre au bénéfice du forfait le plus grand nombre possible de redevables. Il préconisait le forfait comme la solution la meilleure à apporter au problème de la taxe sur le chiffre d'affaires. Il fallait sans hésiter élever la limite pour libérer le plus de redevables possible de formalités gênantes, et pour donner à l'administration la possibilité, sans recourir à une armée nouvelle de fonctionnaires entraînant des dépenses considérables, d'apporter au Trésor la certitude de ressources plus nombreuses. Il faut que les redevables sachent ce qu'ils doivent d'une façon claire et précise. Ceux qui ne payent pas sont ceux qui n'ont pas le temps de se plier aux exigences et aux vexations de la loi.

M. A. Patureau-Mirand demanda de remplacer l'in-

quisition par le forfait jouant pour tous les commerçants. Du forfait général ne résulteraient que des avantages pour l'Etat : certitude de rentrée des impôts et prévisions budgétaires plus sûres, et recouvrement économique; et pour le contribuable : tranquillité, car il serait libéré du trouble où le jette une série de formalités et d'obligations, et économie, car le surcroît de comptabilité entraîne actuellement une augmentation de personnel. Le 31 janvier 1922, il déposait une proposition de loi généralisant l'application du régime forfaitaire, tendant à étendre le régime forfaitaire à toutes les catégories de redevables.

L'exposé des motifs disait, entre autres raisons, que la difficulté d'apprécier l'exactitude d'une déclaration forfaitaire n'est pas plus grande; et que l'égalité fiscale militait en faveur de la généralisation puisque le forfait jouait bien sans limitation pour la cédule agricole. — La Chambre de commerce de Lyon demanda le remplacement de la taxe et de la cédule par une taxation forfaitaire.

4^e SECTION. — *Elaboration, vote et portée de l'article 13.
de la loi du 30 mars 1923.*

Dans son rapport du 26 octobre 1922 au Sénat, M. H. Bérenger reconnaissait l'impossibilité pour les tout petits redevables de tenir des écritures, d'autre part l'impossibilité pour l'administration de contrôler leurs écritures souvent indéchiffrables. D'ailleurs, ce contrôle avait pour résultat le mécontentement des

redevables et des frais de recouvrement importants pour un faible produit. Mais le rapporteur ne considérait pas l'article 28 de la loi de 1921 comme ayant étendu le forfait. Aussi était-il amené à proposer un remaniement du système forfaitaire primitif tout en ne modifiant pas les limites primitives d'obtention du forfait (48.000 et 12.000 francs). Le rapporteur n'admettait au bénéfice du régime forfaitaire que les petits commerçants et les artisans (il n'entendait pas en effet exonérer les artisans de la taxe) faisant annuellement moins de 48.000 francs ou 12.000 francs suivant leur qualité, domiciliés dans les villes de moins de 5.000 habitants, et n'exerçant pas certaines professions spéciales. Le contribuable avait la faculté d'accepter ou de refuser le forfait; l'administration, par contre, n'avait pas le droit de le lui refuser, s'il réalisait les conditions posées par la loi. Le forfait restait légal. Il était de droit depuis la loi de finances de 1921.

Mais ce régime, par un côté, était plus favorable aux bénéficiaires du forfait qui dorénavant seraient dispensés, d'après le texte du rapporteur, à la fois de toute obligation de tenir une comptabilité même rudimentaire (stipulé à l'article 66) et de tout contrôle de la part de l'administration.

Le rapporteur maintenait le paiement trimestriel : c'était là la seule obligation pour le contribuable, avec celle chaque année de faire procéder à la détermination de son forfait par l'administration : les agents de l'administration arbitreront d'accord avec le redeva-

ble le chiffre d'affaires réalisé par ce dernier l'année précédente. En cas de désaccord, le montant du chiffre d'affaires imposable sera définitivement fixé par une commission administrative composée du directeur de l'administration compétente, d'un contrôleur des contributions directes et de deux membres désignés par les Chambres de commerce.

Dans la détermination de ceux qui seraient susceptibles de bénéficier du forfait le rapporteur faisait les restrictions suivantes :

1° Les redevables ne seront admis au bénéfice du forfait que s'ils possèdent une installation permanente, cette disposition exclut les forains et les saisonniers, dans l'intérêt du Trésor;

2° Que s'ils exercent leur profession dans une commune de moins de 5.000 habitants non limitrophe d'une commune ayant une population supérieure à ce chiffre. Dans les villes, en effet, l'administration étant dans l'impossibilité d'avoir des renseignements suffisamment précis peut laisser échapper des commerces extrêmement lucratifs;

3° Que s'ils exercent des professions autres que celles qui nécessitent par leur nature même la tenue d'une comptabilité (pharmacien, libraire, courtier) un règlement d'administration publique établira la discrimination.

Les conclusions du rapport de la Commission sénatoriale des finances n'étaient pas admises par M. Serre, rapporteur de la Commission du commerce. Il n'interprétait pas l'article 28 de la loi du 31 décem-

bre 1921 comme M. Béranger, y voyait un régime essentiellement forfaitaire et il en demandait purement et simplement le maintien.

Son amendement qui consacrait le *statu quo* fut finalement accepté par la Commission des finances du Sénat, qui la substitua au texte de M. Béranger, puis par le Sénat le 6 février 1923. Ce texte, qui constituait l'article 7, fut incorporé par la Chambre dans la loi du 30 mars 1923 (art.13). Le Sénat l'adopta tel quel le 29 mars.

L'article 13 de la loi du 30 mars 1923 reproduit l'article 28 en le précisant. Il est rédigé identiquement. On s'est borné à ajouter au profit des redevables la dispense de l'obligation stipulée par l'alinéa 2 de l'article 67 (production du relevé mensuel) qui existait en fait auparavant pour les bénéficiaires du régime de l'article 28. L'article 13 renouvelle la dispense de l'obligation inscrite dans l'article 67.1. Cette dispense appelle les mêmes réserves que celle éditée par l'article 28.

L'article 13 ne changeait pas grand' chose au régime forfaitaire : le forfait restait annuel et basé sur le chiffre d'affaires de l'année précédente, déterminé d'après la comptabilité rudimentaire à laquelle est astreint le contribuable en vertu de l'article 66. Des réserves que voulait y apporter M. Béranger seule la première (nécessité d'une installation permanente) passait dans la loi. L'article 13 dispose comme l'article 28 : « Le bénéfice du forfait pourra être retiré par l'administration aux redevables ayant commis

des contraventions à la présente loi ». Faisant droit aux critiques de M. le rapporteur Béranger, le législateur permettait aux redevables dont le chiffre d'affaires durant le premier semestre a été inférieur au tiers du chiffre d'affaires de l'année précédente de demander la revision de leur forfait.

Cette disposition devait rester en vigueur jusqu'au 16 avril 1924.

Ici, comme pour l'article 28, on a dit qu'il ne s'agissait pas d'un vrai forfait (1), parce que la seule base définitive d'imposition était le chiffre d'affaires. M. G. Vincent a dit que l'article 13 instituait un mode provisoire de liquidation de la taxe, qui doit en fin de compte s'appliquer au montant des ventes effectivement et définitivement réalisées ou des courtages ou autres profits déjà acquis.

Cette affirmation nous paraît inexacte : elle procède d'une confusion entre le système forfaitaire et le système des acomptes qui sont tous deux prévus par l'article 13, mais qui n'en gardent pas moins leur individualité et leur physionomie propre.

La première partie de l'article 13 vise uniquement le régime forfaitaire et comprend l'amendement Serre (c'est-à-dire l'ancien article 28) qui a été substitué à la disposition de M. Béranger qui réglait le forfait. Cette partie, d'ailleurs, peut se suffire à elle-même et ne réclame pas l'adjonction des dispositions qui suivent,

(1) G. Vincent. *Revue Politique et Parlementaire*, 10 septembre 1923. Le forfait dans l'impôt.

sauf en ce qui concerne la revision et la nécessité d'une installation permanente.

Mais à part ces deux points de contact, régime des acomptes et régime forfaitaire nous paraissent tout différents : alors que le régime des acomptes est au bénéfice des redevables faisant un chiffre d'affaires annuel supérieur à 120.000 francs, les bénéficiaires du forfait doivent justifier un chiffre d'affaires annuel inférieur à 120.000 francs. Les bénéficiaires des acomptes paieront chaque mois $1/12^e$ de l'impôt payé l'année précédente et régleront au début de l'année suivante le complément, le reliquat d'après leur chiffre d'affaires réellement dégagé par la déclaration annuelle.

Les bénéficiaires du forfait paient par fractions égales et trimestrielles le forfait qui leur a été appliqué après entente avec l'administration, et ces quatre paiements sont définitifs, il n'y a pas de règlement final au début de chaque année. Leur chiffre d'affaires sera chaque année évalué à forfait, par accord entre eux et l'administration. Il y a donc un paiement mensuel, d'une part, et un paiement trimestriel d'autre part. Le paiement trimestriel est prévu dans la première partie de l'article 13 relative au forfait. Les alinéas concernant le forfait se suffisent à eux-mêmes, et on ne peut restreindre leur portée en leur adjoignant les dispositions visant uniquement les acomptes. Le forfait, tel qu'il a été prévu par l'article 13, est donc un forfait véritable.

5^e SECTION. — *L'article 5 de la loi du 16 avril 1924.*

Dans le projet qu'il déposa le 13 novembre 1923 et et qui avait pour objet de modifier le régime fiscal applicable au petit commerce et à la petite industrie, M. de Lasteyrie reconnaissait que les petits redevables s'avéraient impuissants à tenir une comptabilité. Ils n'avaient ni le temps ni la possibilité de tenir des écritures régulières. L'obligation les gêne, et l'absence d'écritures obligatoires les désarme devant l'administration. Aussi faut-il se résigner à une évaluation approximative de la matière imposable tant pour la cédule que pour la taxe.

Le Ministre proposait de considérer comme petits commerçants les redevables dont le chiffre d'affaires n'avait pas excédé 150.000 francs ou 40.000 francs par an suivant les cas. Ainsi, sur 1.700.000 contribuables, 1.500.000 pourraient bénéficier du forfait. Ces 1.500.000 acquittaient 358 millions sur 2 milliards 125 millions que donnait la taxe, 100 millions sur 737 millions que produisait alors la cédule.

Le forfait proposé par le Ministre serait un contrat d'abonnement de deux ans se poursuivant par tacite reconduction. Il sera établi par l'administration, après entente avec le contribuable. A défaut d'entente, une commission paritaire départementale est appelée à statuer.

L'évaluation de l'administration n'est plus basée sur le chiffre d'affaires de l'année précédente, en principe, mais sur les signes extérieurs.

Pendant la durée de l'abonnement disparaissent les investigations du fisc et l'obligation pour le contribuable de tenir un livre conformément à l'article 66. Le régime forfaitaire sera toujours facultatif pour l'intéressé qui pourra l'accepter, le rejeter ou le dénoncer.

Dans son rapport du 27 novembre 1923, M. Bokanovski reconnaissait également que les écritures par défaut d'éducation commerciale n'étaient pas tenues par les petits commerçants. Le système actuel les vexait et les dérangeait. Ils y voyaient une suspicion personnelle.

Le caractère facultatif du forfait, sa détermination en cas de désaccord par une commission paritaire départementale présidée par un magistrat assuraient au contribuable toute équité et toute impartialité.

L'évaluation n'exigera plus le dépouillement des écritures et des factures d'achat, pour procéder à des recoupements. Mais resteront toujours possibles et en fait joueront efficacement toutes les investigations extérieures au contribuable, faisait remarquer M. Bokanovski : dans les gares, où les agents de l'administration consulteront les registres de réception; dans les abattoirs, dans les divers services publics. On prendra comme signes extérieurs le nombre moyen des clients, le chiffre moyen des ventes, le prix des consommations.

La revision bisannuelle est acceptable; si elle était annuelle les enquêtes et les déclarations seraient trop fréquentes. Si l'abonnement au contraire comportait plus de 2 ans les évaluations, surtout étant donnée

l'instabilité monétaire actuelle, ne suivraient plus le développement de la matière imposable.

Pour déterminer le champ d'application du forfait, un fait est patent : le nombre élevé des petites cotes et leur faible produit. Jusqu'à 150.000 francs ou 40.000 suivant leur qualité il y a impossibilité pratique pour les commerçants à tenir des écritures, pour l'administration à contrôler ces registres. A partir de 150.000, au contraire, le commerçant doit pouvoir tenir une comptabilité rigoureuse. En élevant la limite on substituerait complètement au principe de l'impôt assis sur le chiffre d'affaires effectivement réalisé et régulièrement contrôlé le principe de l'impôt basé sur les signes extérieurs. D'autre part, l'examen de la comptabilité des marchands en gros est indispensable pour assurer le contrôle étroit des petits détaillants. Enfin, les risques d'erreur si on élevait les limites seraient très élevés.

La Chambre des Députés discuta et vota l'article 5 les 22 et 23 janvier 1924. Dans la discussion générale, M. Georges Bureau proposa d'élargir le forfait. MM. V. Constant et R. Thoumyre proposèrent le relèvement du forfait à 300.000. M. de Chappedelaine, estimant l'abonnement forfaitaire insuffisant, préconisa la taxe à la base. Il réclamait tout au moins qu'on ne mit pas de limitation au forfait.

Le Ministre des Finances répondit que supprimer toute limitation au forfait c'était porter une triple atteinte au régime fiscal en touchant à la fois les rendements de la taxe, de l'impôt cédulaire sur les béné-

fices industriels et commerciaux, et de l'impôt global. MM. Lemire et Artaud déclarèrent que ce serait faire au grand commerce un cadeau qu'il ne demandait pas et qu'il n'accepterait peut-être pas. Puis les risques d'erreur, si le forfait est élargi, seront préjudiciables aux autres commerçants.

Le Ministre et le rapporteur de la Commission proposèrent de fixer à 200.000 la limite du forfait. Le Ministre, pour arriver à une transaction, proposa ensuite 240.000. Mais la Chambre adopta les chiffres de 300.000 francs pour les commerçants et 100.000 francs pour les courtiers.

L'amendement Le Mire, qui proposait deux forfaits: un normal et un pour les objets de luxe, ne fut pas adopté mais la Chambre admit une disposition additionnelle de la Commission en vertu de laquelle, en ce qui concerne la taxe de luxe, peut être effectuée la revision du forfait à la demande soit du contribuable, soit de l'administration, dans les deux mois précédant l'expiration de chaque semestre si « il y a changement notoire dans la nature ou le mouvement des affaires assujetties à la taxe de 10 % par application des dispositions du paragraphe 2 n° 3 de l'article 63 de la loi du 25 juin 1920 ».

D'après les explications du Ministre des Finances, le forfait est considéré comme une droit personnel attaché à la personne même du contribuable, et non comme un droit réel attaché au fonds de commerce. Cependant, le forfait sera maintenu en cas de cession, quand il n'y aura pas extension, changement dans la

nature ou le mouvement des affaires, et quand il n'y aura pas soupçon de fraude.

Le 9 avril 1924 le Sénat, suivant les propositions de la Commission des finances, fixait les limites du forfait à 180.000 et 40.000 pour les intermédiaires. Avec ces limites, 92 % des redevables devaient bénéficier du forfait. Le 11 avril la Chambre rétablit les maxima à 300.000 et 100.000. Le 12 avril, au Sénat, la Commission ainsi que le rapporteur de la Commission du commerce, M. Serre, proposèrent pour aboutir 200.000, limite que ratifia le Sénat. Le même jour, la Chambre adopta le chiffre de 240.000 francs. La Commission des finances du Sénat, le 13 avril, réussit à faire rétablir par le Sénat le chiffre de 200.000 francs que la Chambre finit par adopter tout en déplorant l'intransigeance de la Haute Assemblée.

L'article 5 de la loi du 16 avril 1924 constitue le dernier état du régime forfaitaire. Il consacre un forfait intégral et il étend le champ d'application du forfait (1).

Il établit aussi une nouvelle détermination du forfait : le forfait en effet n'est plus déterminé par le chiffre d'affaires de l'année précédente et ne peut plus

(1) Le chiffre d'affaires maximum est déterminé en tenant compte de l'ensemble des affaires faites par le redevable dans tous ses établissements, y compris, le cas échéant, celles qui seraient exonérées de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

l'être puisqu'aux termes de l'article 5 les redevables bénéficiaires du forfait sont dispensés non seulement des obligations prévues à l'article 67 alinéas 1 et 2, mais aussi à l'article 66 (tenue d'une comptabilité rudimentaire). C'est là non seulement une lourde faute, mais encore, comme l'a judicieusement remarqué M. Desbats (2), une véritable pétition de principe. Si l'administration s'appuie sur les signes extérieurs, sur des présomptions plus ou moins fragiles, on tombe dans l'arbitraire. Le recours aux indices, aux signes extérieurs sera très dangereux pour certains contribuables, pour d'autres éminemment injuste. Ces risques n'étaient pas à craindre quand l'administration déterminait le forfait en s'appuyant sur les éléments de la comptabilité. D'ailleurs en cas de désaccord, et les litiges ne pourront que se multiplier avec de pareils procédés de détermination, la Commission de mandera la production de la comptabilité, et en tiendra compte. Pourquoi dans ces conditions dispenser le contribuable de la tenue d'une comptabilité rudimentaire qui servira de base de discussion, et facilitera l'accord? La Commission spéciale a le droit de demander au contribuable « tous renseignements et justifications nécessaires à la détermination du montant du forfait ». Que peut-on entendre par là sinon la comptabilité au moins rudimentaire tenue par l'intéressé, qui a une toute autre valeur pour le calcul du forfait que les signes extérieurs?

(2) *Revue Politique et Parlementaire*, sept. 1924.

La dispense de l'obligation inscrite dans l'article 66 est donc illusoire et ne peut pas jouer pratiquement, d'autant plus que les présomptions ne sont même pas indiquées et sont laissées à la merci de l'administration. Cette disposition entraînera une augmentation des litiges et ne contribuera guère à l'apaisement des esprits.

Au forfait, l'article 5 juxtapose l'abonnement : le forfait sera établi pour une période de deux années. Il sera renouvelé tous les deux ans, ou se poursuivra par tacite reconduction. C'était une aggravation du système forfaitaire, qui touchait surtout la productivité progressive de l'impôt.

Le paiement de l'impôt sera fait par quart tous les trois mois, comme auparavant.

Les redevables sont dispensés de la visite inopinée des agents du fisc dont les menaçait l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920.

En cas de désaccord entre l'administration et le redevable dans la fixation du forfait, une commission paritaire doit statuer : la loi décide que cette commission siégera au chef-lieu de chaque département. Un amendement de M. de Chappedelaine tendait à faire siéger la commission au chef-lieu d'arrondissement; on proposa également de rendre voyageuse la commission en lui reconnaissant la faculté de statuer au chef-lieu d'arrondissement, pour abréger les pertes de temps des commerçants en litige, et des membres commerçants de la commission; les amendements fu-

rent retirés; le caractère biennal du forfait permet de ne pas les regretter.

Un amendement tendait à faire préciser que les membres de la commission désignés par les Chambres de commerce ne pourraient être que des commerçants et non des industriels. Il fut repoussé. Mais on admit qu'en cas de désaccord avec un syndicat agricole, les membres de la commission représentant les intérêts des redevables seraient nommés par les Chambres d'agriculteurs.

Il semble que l'attribution de la présidence de la commission à un conseiller de préfecture diminue sensiblement le caractère paritaire de la commission. L'impartialité eut été mieux assurée si la loi avait dévolu le rôle de président à un juge du tribunal de commerce ou, à défaut, à un juge du tribunal civil:

En cas de force majeure, le redevable pourra toujours demander la revision du forfait. Le droit commun s'appliquera. M. Coty voulait faire inscrire le principe de la revision en cas de force majeure dans la loi. Il retira son amendement sur l'affirmation du Ministre des Finances qui déclara que le droit commun s'appliquerait toujours en cas de force majeure et que l'administration serait très accessible.

L'article 5 de la loi du 16 avril 1924 est le système forfaitaire encore actuellement en vigueur. Un décret est intervenu le 9 novembre 1924 pour régler son application. Il détermine les règles de procédure à suivre devant la commission spéciale, et il prévoit les cas de dénonciation, renonciation et revision, et les règles

de forme qui sont applicables à ces différentes hypothèses.

Sous la réserve, dispose le décret, que le maximum annuel prévu n'est pas dépassé pour l'ensemble de l'entreprise, le régime du forfait est applicable :

1° Aux redevables dont l'entreprise comporte, soit un établissement unique, soit plusieurs exploitations, soit enfin un établissement principal avec une ou plusieurs succursales, et à condition que l'exploitation ait une durée d'un an au moins. Ce délai peut être réduit par l'administration pour les industries saisonnières;

2° Aux cessionnaires ou successeurs d'entreprises exploitées par les cédants ou prédécesseurs pendant toute l'année précédente, mais seulement si les conditions générales d'exploitation n'ont pas été sensiblement modifiées.

La demande d'admission au régime du forfait est adressée par le redevable à peine de forclusion avant le 31 janvier (les délais ont été, en 1925, retardés jusqu'au 28 février) au directeur départemental de l'administration compétente pour le recouvrement. Cette demande, rédigée sur papier non timbré, indique le nom et le domicile du redevable, la désignation et le siège de l'établissement unique ou principal et, le cas échéant, des agences ou succursales, la nature de l'industrie ou du commerce, la catégorie de classement s'il y a lieu, la somme à laquelle le redevable propose de fixer le chiffre annuel des affaires devant servir de base à l'établissement du forfait.

Dans le courant de l'année 1924, l'administration a demandé au contribuable son chiffre d'affaires probable pour 1925 et 1926.

C'est donc sur la recette brute éventuelle qu'elle entend taxer les contribuables. C'est le comble de l'arbitraire surtout à une époque où le mouvement des affaires est aussi imprévisible. Si pareille méthode est suivie, le Trésor risque d'en subir les fâcheuses conséquences, les redevables minorant fortement leur chiffre d'affaires probable pour se couvrir des risques de mévente. Cette méthode, d'autre part, ne manquerait pas d'entraîner de nombreux litiges et cas de revision.

Mais elle prouve qu'on n'a pas voulu recourir aux signes extérieurs, ni à des présomptions plus ou moins vagues. En tout cas, la méthode qui consiste à imposer les commerçants sur leur chiffre d'affaires probable pour une période de deux années n'est pas moins mauvaise (1).

CONCLUSION

Le Sénat avait réussi à limiter les fâcheux effets d'un forfait trop étendu. Mais même dans les limites où il a été successivement introduit, le forfait se justifiait-il? A-t-il joué au bénéfice du fisc et à la satisfaction du redevable?

(1) Le forfait est résilié automatiquement en cas d'erreurs de 20 % de la part du contribuable. La déclaration est soumise au double contrôle des Contributions directes et de l'Enregistrement.

S'il est parfois légitime d'instituer un régime forfaitaire — et en l'occurrence on pouvait en soutenir la nécessité — ce régime devait être étroitement limité. Le forfait était légitime parce que, d'une part, il était impossible de contrôler les petits commerçants, que ce contrôle était illusoire et inefficace, et que, d'autre part, on mécontentait grandement ces redevables pour de maigres résultats. On a plus d'une fois relevé le nombre très grand des petites cotes et leur produit minime. Le forfait pouvait se justifier parce que l'impôt sur le chiffre d'affaires est progressif à rebours : mettant à la charge des redevables des obligations nombreuses et lourdes, il les obligeait à augmenter leur personnel pour remplir ces obligations. Encore ne faut-il pas grossir cet argument car les formalités de la loi du 25 juin 1920 ne sont pas telles qu'elles obligent toujours les redevables à une augmentation du personnel.

Mais dans l'intérêt à la fois du contribuable et surtout du Trésor, et pour ne pas léser le principe de justice fiscale, le champ d'application du forfait doit être restreint. Les contribuables ont tout intérêt pour voir clair dans leurs affaires à tenir une comptabilité au moins rudimentaire. Un bon effet de la loi du 25 juin pouvait être, en prescrivant les obligations qu'on connaît, de développer l'éducation commerciale encore si peu répandue dans les campagnes, d'apprendre aux petits redevables malgré eux et pour leur bien la tenue d'écritures simplifiées. Dispenser les petits commerçants (et souvent les moyens) par le bénéfice du for-

fait de la tenue d'une comptabilité, c'était donner une prime aux commerçants qui essayent de frauder en présentant une comptabilité qui n'en est pas (par carnets) et aux commerçants qui négligent les prescriptions du code de commerce.

D'ailleurs, le caractère inquisitorial de l'impôt a été amplifié : l'application de la taxe ne les assujettit pas à d'autres obligations que celles qui sont édictées par le titre II du code de commerce; la tenue du registre spécial ne saurait être pour eux une bien grande gêne. D'autre part, il n'y a rien de plus facile à connaître pour un commerçant que son chiffre d'affaires, sa recette brute : cela n'exige aucune discrimination, aucune distinction. La détermination du bénéfice net est autrement délicate. Mais le chiffre d'affaires étant très facile à dégager, le forfait ne s'imposait pas pour les tout petits redevables; la conception du règlement d'administration publique de 1920 était la bonne. Le forfait devait rester enfermé dans ces limites ou, en tout cas, dans des limites très peu supérieures. Si dans la détermination du bénéfice net, le forfait pouvait être largement appliqué, il en était tout autrement en matière de chiffre d'affaires.

Mais une raison non moins sérieuse de limiter sévèrement le forfait c'est qu'étant une transaction entre le contribuable et le fisc, ce contrat transactionnel est toujours une source de pertes pour le Trésor. Le contrat est toujours onéreux pour l'Etat. La matière imposable échappe à une méthode d'évaluation aussi peu rigoureuse, à une diminution forcée du contrôle des

déclarations. Le forfait porte donc une atteinte sérieuse aux rendements qu'on peut attendre de la taxe, et cette brèche dans la productivité de la taxe est d'autant plus grave que cete productivité importe à la fois au budget et à la trésorerie. Le fisc libère le redevable d'obligations lourdes ou gênantes, mais le redevable ne paiera pas cette faveur. Il n'y a pas *do ut des*. L'avantage du contribuable n'a pas pour contre-partie un avantage pour le Trésor. On a répété que la taxe était un impôt de consommation, impôt de circonstances, nécessité par la détresse financière; raison de plus pour la conserver intégralement, car il est criminel actuellement d'amoindrir les ressources du fisc par des carences de recouvrement de recettes.

Enfin si la productivité importe essentiellement, plus que jamais aussi il faut se préoccuper de la justice fiscale. Or, le forfait fait bénéficier de dégrèvements certains redevables, en sous-estimant la matière imposable, au détriment des autres pour lesquels la matière imposable risque de paraître exagérée. Le forfait a pour résultat inévitable de mettre le contribuable en bénéfice ou en perte, de favoriser les uns et de léser les autres. Il créera deux classes : une de privilégiés bénéficiaires du régime forfaitaire, une de surtaxés soumis à toutes les obligations. Cette inégalité risque d'être d'autant plus patente que le critérium du chiffre d'affaires dans l'établissement du forfait est essentiellement fragile, variant suivant les commerces, et arbitraire.

Cette inégalité ne diminuera pas, au contraire, si

on fait reposer le forfait sur des présomptions, ou sur le chiffre d'affaires éventuel. Le forfait viole la règle de justice : tous les citoyens ne contribueront plus aux charges fiscales selon leurs facultés imposables. Se préoccupant moins de réalités que de présomptions, il lèse le principe tutélaire de justice en matière fiscale. Il aboutit à la formation de classes de privilégiés, et d'une classe qui subit une aggravation du contrôle et des charges plus lourdes. On a prétendu faire disparaître cette inégalité en rendant le forfait applicable à tous les redevables, comme en matière d'impôt sur les bénéfices agricoles. Heureusement, le législateur ne s'est pas laissé séduire par de semblables propositions singulièrement peu soucieuses de l'équilibre budgétaire et des besoins de la trésorerie. Le chiffre de 200.000 francs auquel on s'est arrêté est déjà trop élevé. Le forfait englobe des commerçants qui pourraient très facilement tenir sans augmentation de personnel une comptabilité rudimentaire permettant un contrôle effectif. Même limité, tout privilège est inadmissible, surtout à l'heure actuelle.

Le forfait n'apporte d'avantages — et l'on en connaît la valeur relative — c'est-à-dire de certitude et de commodité pour le fisc et pour le redevable — tant soit peu durables, que s'il est accompagné de *l'abonnement* ce qui, d'un autre côté, renforce ses inconvénients. L'abonnement instauré en 1924 est tout à fait condamnable : en pleine instabilité monétaire, il aboutit à cristalliser pendant deux ans (M. V. Constant proposait 3 ans) la matière imposable. C'est por-

ter une sérieuse atteinte à la progressivité des rendements, créer un fossé de plus en plus grand entre les besoins du trésor et le rendement d'un impôt de trésorerie tel que la taxe, dont semblable interprétation, généralisée, paralyserait le fonctionnement. Sous prétexte de ne pas renouveler trop souvent les déclarations et leur contrôle, on risque d'obtenir des résultats assez éloignés de ceux qu'on attendait.

Le forfait ne satisfait donc ni la productivité ni la justice. Il ne pouvait être qu'un palliatif de courte durée destiné à soulager les redevables qui ont profité de leur situation politique pour échapper au paiement intégral de l'impôt. Mais l'application actuelle du forfait par l'administration ruine définitivement le forfait. Seule une application limitée et annuelle du forfait était acceptable. De l'expérience du forfait, il est résulté un manque à percevoir pour le Trésor, et cette perte n'a même pas été compensée par la tranquillité et l'apaisement qu'on voulait donner aux petits commerçants : ils ont protesté violemment contre la détermination du forfait d'après le chiffre d'affaires escompté pour l'avenir, contre la résiliation du forfait en cas d'erreur de 20 %, ce qui pourtant se justifie mieux que la détermination arbitraire du forfait. Les partisans du forfait considèrent que pratiquement le forfait est supprimé (1). Ils en proclament la faillite.

(1) M. L. Serre, en particulier.

Pour donner satisfaction aux petits commerçants, aux détaillants on semble vouloir s'engager dans la voie des dégrèvements qui est encore plus condamnable que celle du forfait.

DEUXIÈME CHAPITRE

MODIFICATIONS AU CHAMP D'APPLICATION DE LA TAXE SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES

On envisagera dans ce chapitre les modifications qu'on a apportées ou proposé d'apporter au champ d'application de la taxe sur le chiffre d'affaires. Le principe directeur dans la discrimination nous est donné par l'article 59 de la loi du 25 juin qui spécifie « qu'il est institué un impôt sur le chiffre des affaires faites en France par les personnes qui, habituellement ou occasionnellement, achètent pour revendre, ou accomplissent des actes relevant des professions assujetties à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ». A la lumière des faits on a proposé d'apporter au régime de la taxe des modifications dans deux sens opposés : on a proposé d'imposer certaines affaires dont le caractère commercial n'avait pas été primitivement nettement dégagé, on a voulu, d'autre part, en exonérer certaines affaires qui n'étaient pas commerciales et que l'administration avait prétendu imposer.

Il y a des modifications qui touchent plus particulièrement les redevables (artisans façonniers, pê-

cheurs, sauniers, courtiers, coopératives et syndicats, établissements d'enseignement), d'autres plus spécialement les affaires imposables (meublés, ventes d'immeubles par les marchands de biens, vente du sel, du poisson, des céréales, du charbon, de la boucherie), certaines ont pour but de changer le stade auquel l'impôt atteint la marchandise (affaires assujetties à l'impôt sur les opérations des Bourses de commerce), certaines modifient la méthode de liquidation.

Cette division, d'ailleurs, est illusoire, car c'est la nature de la transaction ou de la consommation qu'il faut envisager, et non la personne qui la fait. Le caractère personnel du redevable ne doit pas être pris en considération, à raison du principe de la taxe qui, frappant toutes les transactions (constatées ou non par actes), doit faire abstraction de la personne qui les effectue. Ce n'est donc point d'après le chiffre d'affaires ni d'après la qualité du sujet, mais d'après la nature des opérations, leur caractère commercial, qu'on doit déterminer si telle catégorie d'affaires est passible de l'impôt. Cette considération de personne qui devrait être absente a joué un certain rôle dans la question des artisans qu'on a prétendu exonérer à raison de leur qualité d'artisans.

A cause des liens très étroits qui les unissent, nous étudierons ensemble dans la 1^{re} section relative aux affaires imposables les dispositions concernant l'assiette et celles concernant la liquidation, le mode de liquidation élargissant ou restreignant l'importance de l'assiette, suivant les cas. Ces dispositions sont re-

présentées par les articles 1 et 3 du projet discuté à la Chambre et au Sénat.

Nous exposerons dans la seconde section les exonérations successivement proposées et incorporées, une fois votées, à l'article 2 du projet.

La 3^e section concernera le régime des importations et des exportations avec les réformes que le projet de budgt de 1925 propose d'apporter à ce régime.

Déposé le 7 décembre 1920, le projet de loi prit une importance grandissante lors de l'examen des Commissions des finances de la Chambre et du Sénat, et de la discussion dans les deux assemblées en 1921 et 1923. Le projet n'est pas encore sorti des discussion parlementaires. Certaines de ses dispositions disjointes furent incorporées à des lois de douzièmes provisoires ou de finances. Mais la plus grande partie est toujours en chantier. Le projet de budget de 1925 contient certaines de ses dispositions.

1^{re} SECTION. — *Imposition de nouvelles catégories d'affaires et changements dans les modalités de taxation et de liquidation.*

Nous étudierons successivement les groupements à base coopérative, l'imposition des meublés, et les opérations des marchands de biens immeubles, puis les affaires assujetties à l'impôt sur les opérations de Bourse de commerce.

§ I. — *Coopératives, Syndicats et Groupements
d'achats en commun.*

La loi du 25 juin 1920 ne parlait pas des coopératives. Le projet du 7 décembre 1920 vint suppléer à ce silence. Le principe de l'imposition était posé dans l'article 1^{er}, et le mode de liquidation dans l'article 3 du projet. Primitivement, les coopératives dans le projet Marsal faisaient l'objet de l'article 2, mais l'article 1^{er} du projet Marsal étant devenu l'article 10 de la loi du 30 juin 1923, l'article 2 devint l'article 1^{er}.

D'après la thèse de l'administration n'étaient pas passibles de la taxe sur le chiffre d'affaires les coopératives que l'article 15 de la loi du 31 juillet 1917 exonérait de la cédule commerciale, c'est-à-dire les syndicats agricoles et les sociétés coopératives de consommation se bornant à grouper les commandes de leurs adhérents et à distribuer dans leurs magasins de dépôt les fournitures, denrées..... ayant fait l'objet de ces commandes, et ceux qui ne vendent qu'à leurs sociétaires, distribuent à ces derniers ou à des œuvres d'intérêt général leurs bonis annuels ou consacrent ces bonis à des réserves non réparties entre les actionnaires.

Cette interprétation était contraire au principe de l'impôt qui doit être supporté par tous ceux qui consomment. Ce n'est pas juridiquement pour répartir mais bien pour revendre qu'achètent les coopératives, même celles visées par l'article 15 de la loi de 1917. L'article 1^{er} de la loi de mai 1917 qualifie d'ailleurs de

reventes leurs opérations. Faisant acte de commerce, les coopératives doivent être assujetties à la taxe. Elles ont d'ailleurs des facilités particulières pour la récupérer, la disparition des intermédiaires, qui est leur but, entraînant une baisse de prix. La thèse administrative non seulement violait le principe de l'égalité fiscale mais risquait aussi d'atteindre les rendements. Des maisons de commerce se transformeraient en coopératives, les coopératives conformeraient toutes leurs statuts à l'article 15. La fraude se développerait.

La généralité de la taxe est la condition de son existence.

Le projet François Marsal de 1920, qui soumettait à la taxe toutes les coopératives faisait une distinction *au point de vue de la liquidation* : les coopératives mandataires de leurs associés, ne constituant pas de stocks, livrant comme de simples intermédiaires, après commandes préalables de leurs membres, devront l'impôt conformément à l'article 62 sur le montant de la commission qu'elles retiennent, augmentée du montant des bonis affectés au paiement des frais généraux.

Les autres coopératives constituant des stocks qui leur servent à faire face aux commandes de leurs adhérents seront assujetties à l'impôt sur le prix intégral des ventes effectuées.

Juridiquement et économiquement, la distinction était justifiée. Aussi, repoussant tous les amendements qui tendaient à un élargissement de l'immunité des

coopératives, la Commission des finances de la Chambre adopta la distinction faite par le projet.

L'amendement Nicod proposait de soustraire à l'impôt toutes les affaires traitées par les coopératives avec leurs sociétaires : c'eût été un privilège inadmissible pour certains consommateurs. L'assimilation qu'on faisait entre le commerçant consommant les marchandises de son propre fonds et le sociétaire traitant avec la coopérative était juridiquement inexacte car dans le cas de la coopérative il y a deux personnes juridiques distinctes, dans le cas du commerçant il n'y en a qu'une.

D'autres amendements tendaient à aggraver le privilège des agriculteurs : soit en exonérant les syndicats agricoles n'ayant pas de magasins de vente ou vendant exclusivement à leurs membres des engrais, des semences ou des machines agricoles, soit (amendement Capus) en substituant à la taxe pour les syndicats et coopératives agricoles ne possédant pas de magasins ouverts tous les jours une taxe d'abonnement à 15 % de chaque cotisation : or, le montant des cotisations reçues n'est pas fonction des affaires réalisées. Puis les syndicats ont toujours une comptabilité au moins rudimentaire. Alors ?

Les syndicats et coopératives de production ne jouissaient d'aucune exonération, sauf les groupements de fabrication et de vente des produits agricoles. La Commission repoussa des amendements (Constant, Gérald, Lefebvre) qui tendaient à faire disparaître cette exonération. Une opération agricole en effet ne change

pas de caractère parce qu'elle est effectuée en grand, soit par un grand agriculteur, soit par des petits agriculteurs réunis.

L'amendement de M. René Lefebvre demandait que les magasins de gros des coopératives, les groupements d'achats en tre commerçants et les syndicats agricoles acquittassent l'impôt « sur les commissions prélevées et non sur les ventes réalisées ». Outre que juridiquement la société coopérative qui constitue des stocks ne peut être qu'un vendeur, non un mandataire, une telle concession équivalait à l'exonération.

La Commission repoussa l'amendement et accepta le projet du Gouvernement. Le chiffre d'affaires imposable était déterminé bien entendu toujours, déduction faite des sommes ristournées aux sociétaires ou aux acheteurs.

Mais la Chambre, le 23 juin 1921, n'accepta pas les conclusions de sa Commission et substitua au projet gouvernemental l'amendement de M. René Lefebvre d'après lequel :

« Sont considérés comme intermédiaires dont le chiffre d'affaires est constitué par le montant des bonis affectés au paiement des frais généraux ou non ristournés aux acheteurs :

« 1° Les groupements à base coopérative entre commerçants;

« 2° Les syndicats agricoles qui achètent et livrent à leurs membres ce qui est nécessaire à la culture;

« 3° Les magasins de gros des sociétés coopératives de consommations.

« Tous les autres groupements d'achats, syndicats agricoles et coopératives de consommation ou de production sont considérés comme se livrant à des opérations rentrant dans la première catégorie. »

Les premiers acquitteraient la taxe sur le montant de leurs commissions, les seconds sur le prix des marchandises par eux vendues.

Dans son rapport au Sénat du 26 octobre 1922, M. H. Bérenger repousse le texte voté par la Chambre en invoquant les raisons suivantes : *les groupements d'achats entre commerçants* constituent des stocks, ce qui est l'essence du commerce. La distinction entre coopérative instrument de consommation et coopérative instrument de travail (dont le type serait le groupement d'achats entre commerçants) invoquée par M. René Lefebvre est bien arbitraire. Les groupements d'achats entre commerçants doivent être imposés sur le montant des ventes effectivement réalisées. Il n'y a pas de différence en effet entre les actes de commerce réalisés par un commerçant ordinaire et ceux effectués par une société coopérative d'achats en commun quand elle constitue des stocks.

D'autre part, le texte voté par la Chambre instituait un privilège inadmissible *pour les magasins de gros*, privilège qui risquerait de tuer le commerce de gros.

Enfin, les *syndicats agricoles* livrant à leurs membres ce qui est nécessaire à la culture le vendent (semences, engrais) et les membres le consomment. Le syndicat fonctionne donc également ici comme instrument de consommation et non de travail.

Il faut revenir en conséquence au texte gouvernemental conforme à la justice et à l'égalité fiscale et mieux adapté à la nature des opérations effectuées. Le rapporteur proposait le texte suivant :

« Sont considérés comme intermédiaires dont le chiffre d'affaires est constitué par le montant des bonis affectés au paiement des frais généraux ou non retournés aux acheteurs les groupements d'achat, les syndicats agricoles et les coopératives de consommation qui justifient n'effectuer leurs achats qu'en vertu de commandes préalables de leurs membres désignant la nature et la quantité des marchandises, denrées, fournitures et objets à acheter pour leur compte, et à se borner à remettre lesdites marchandises..... à ceux qui les ont commandées. Tous les autres groupements d'achats, syndicats agricoles et coopératives de consommation sont considérés comme se livrant à des opérations rentrant dans la première catégorie ».

Deux mois après, dans un rapport supplémentaire, le rapporteur reprenait l'article 3 et en donna une nouvelle édition à laquelle se rallia le Sénat en janvier 1923. Ce nouveau texte était plus large pour les groupements d'achats en commun, pour les coopératives de production agricole et pour les syndicats agricoles. Dans l'article 1^{er} le Sénat maintint le principe de l'imposition. L'article 3 voté par le Sénat considérerait *comme intermédiaires*, partant imposés sur le montant des bonis affectés au paiement des frais généraux, les groupements suivants :

« 1^o Les coopératives de production agricole qui se

bornent à recevoir, à transformer et à vendre les produits provenant exclusivement des exploitations de leurs adhérents.

« 2° *Les syndicats agricoles* légalement constitués, à condition qu'ils ne s'occupent que des éléments nécessaires à la culture et à l'élevage, acquis sur commandes (préalables ou non) de leurs adhérents et livrés exclusivement sur wagon ou en magasin à leurs seuls membres cotisants.

« 3° *Les groupements d'achats en commun sans stocks ou avec stocks* exclusivement destinés à la répartition entre leurs adhérents.

« 4° *Les coopératives de consommation* qui justifient n'effectuer leurs achats qu'en vertu de commandes préalables de leurs membres...

« Tous les autres groupements d'achats, syndicats agricoles, coopératives de consommation, sont considérés comme se livrant à des opérations rentrant dans la première catégorie. »

Mais les groupements énumérés dans les quatre ali-néas précédents n'étaient considérés comme mandataires qu'à condition de satisfaire à trois conditions qu'avait explicitement formulées M. H. Bérenger, savoir : 1° Etre administrés gratuitement; 2° ristourner la totalité de leurs bénéfices à leurs adhérents au prorata de leurs consommations; 3° ne faire d'affaires qu'avec leurs adhérents.

Le Sénat repoussa un amendement de M. Billiet qui reprenait, en ce qui concerne les magasins de gros des coopératives de consommation, le texte de la Chambre,

La Chambre des Députés, en 1923, maintint dans l'article 1^{er} le principe de l'imposition des groupements d'achats en commun, des syndicats agricoles et des coopératives de consommation, mais admit, en votant un amendement de M. Gavoty, l'exonération (qui fut inscrite sous le numéro 18 de l'article 2) « des opérations effectuées par les sociétés coopératives de production agricole, régies par la loi du 5 août 1920, qui se bornent à recevoir, à transformer et à vendre les produits provenant des exploitations agricoles de leurs adhérents ».

Pour les autres groupements, la Chambre vota un texte très voisin de celui du Sénat, considérant comme intermédiaires les groupements déjà cités :

1° Les syndicats agricoles et leurs unions régulièrement constitués qui se livrent aux opérations prévues par l'article 5 de la loi du 21 mars 1884 modifiée par la loi du 12 mars 1920 à la condition expresse qu'ils ne s'occupent que des éléments nécessaires à la culture et à l'élevage, acquis sur commandes préalables ou non de leurs adhérents et livrés exclusivement sur wagon ou en magasin à leurs seules membres cotisants;

2° Les groupements d'achats en commun avec ou sans stocks constitués entre personnes ou sociétés,, exclusivement destiné à la répartition entre leurs adhérents;

3° Les coopératives de consommation qui justifient n'effectuer leurs achats qu'en vertu de commandes préalables de leurs membres.

La Chambre ne considérait ces groupements comme intermédiaires qu'aux mêmes conditions que le Sénat, ou à peu près : « Sont considérés comme intermédiaires dont le chiffre d'affaires est constitué par le montant des bonis affectés au paiement des frais généraux » « ou à la réserve légale », ajoutait le texte de la Chambre. « Ces groupements cités ci-après sous la condition expresse qu'ils soient administrés gratuitement », « qu'ils ne poursuivent la recherche d'aucun bénéfice », précisait la Chambre, et « que le reliquat des bonis s'il y a lieu (la totalité, avait voté le Sénat) soit ristourné chaque année à leurs adhérents au prorata de leur consommation ou de leur répartition ».

On peut donc dire qu'au sujet des groupements coopératifs la discussion entre les deux assemblées ne menaçait de se rouvrir qu'au sujet des coopératives de production agricole que la Chambre voulait complètement exonérer, alors que le Sénat les considérait comme mandataires.

L'article 119 du projet de budget de 1925 revenait à la thèse administrative qu'on a exposée antérieurement. Il considérait comme intermédiaires : les groupements d'achats en commun sans stocks ou avec stocks et les syndicats agricoles et coopératives de consommation affranchies de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux dans les conditions prévues par l'article 15 de la loi du 31 juillet 1917. La Commission des finances de la Chambre se borna à remplacer intermédiaires par mandataires et à préciser les conditions auxquelles pourraient obtenir ce

régime de faveur les coopératives, en reprenant l'ancien article 3 (à la condition d'être administrés gratuitement, de ne vendre qu'à leurs sociétaires, de ne ristourner la totalité de leurs bénéfices qu'à ceux-ci au prorata de leur consommation ou de leur répartition, ou à des sociétés qui emploient leurs bénéfices à des œuvres de bienfaisance ou d'intérêt professionnel). Elle supprimait pour les coopératives la déclaration mensuelle : la déclaration des bénéfices et la justification de leur emploi devront être faites chaque année dans les deux mois de l'inventaire.

Mais l'article 143, qui vint en discussion à la Chambre, résultait de la combinaison de deux amendements. Il était ainsi rédigé et il fut voté par la Chambre sans modification : « Sont considérés comme des opérations de mandat et taxées sur les montant des bonis bruts prélevés sur ces opérations, soit pour le paiement des frais généraux, soit pour la constitution des réserves :

« 1° Les affaires traitées avec leurs membres par les syndicats agricoles, les sociétés coopérative de consommation ou les unions de ces syndicats ou sociétés;

« 2° Les affaires traitées avec leurs membres par les groupements d'achats en commun sans stocks ou avec stocks, constitués exclusivement entre professionnels (personnes ou sociétés) en vue de l'achat et de la vente à leurs seuls membres des marchandises ou objets nécessaires à l'exercice de leurs professions;

« Les dispositions du présent article ayant un carac-

rière interprétatif fixent les conditions d'application de l'article 59 de la loi du 25 juin 1920;

« 3° Les opérations faites par les patronages scolaires, sociétés d'anciens élèves, foyers du soldats ou du mutilé et toutes organisations de pure bienfaisance sont exonérées dudit impôt. »

La Commission des finances du Sénat, en mars 1925, prononça la disjonction de cet article. On ne saurait le regretter.

L'article 143 en effet assimilait à des mandataires les coopératives de consommation et les syndicats agricoles, à peu près pour la généralité de leurs affaires, et sans stipuler aucune condition du maintien de l'idée coopérative.

Dissimulant la forme commerciale sous la forme coopérative, les maisons de commerce pourraient se livrer impunément à la fraude : en effet, l'obligation d'administration gratuite n'est pas spécifiée. Il n'est pas besoin d'autre part à la coopérative de ne poursuivre aucune idée de lucre, de distribuer à ses adhérents la totalité de ses bénéfices. La plus grande partie en fait des groupements coopératifs serait imposée sur le montant des commissions et non sur le montant des ventes effectivement réalisées. Ce serait une atteinte directe à la loi, à l'esprit dans lequel on doit l'interpréter, ce serait une fissure très grave dans les recettes du Trésor.

Or, rien ne motive un semblable régime de faveur pour les coopératives. L'avantage économique de la coopération résulte de son but : la disparition des in-

termédiaires. Mais le législateur, s'il doit encourager les coopératives, ne peut et ne doit pas les encourager par des privilèges fiscaux qui ne satisfont ni la justice ni la productivité de l'impôt. D'autre part, il est extrêmement difficile pratiquement de distinguer la coopérative idéale vendant à ses seuls adhérents de celle qui, ne vendant pas qu'à ses adhérents, poursuit un gain commercial. Or, l'article 143 faisait bon marché de toutes les précautions qu'avaient prises les rédacteurs de l'article correspondant les années précédentes.

On a fait justice de l'argument qui consiste à identifier la situation d'un commerçant consommant personnellement ses marchandises et celle du sociétaire achetant à la coopérative qui fait bien en ce cas juridiquement une vente. En exonérant la coopérative, on soustrait le sociétaire au paiement de la taxe, étant donné le nombre et la variété de marchandises que procure la coopérative, pour l'intégralité de sa consommation, alors que le commerçant ne bénéficie de l'exemption que pour une faible partie le plus souvent de sa consommation.

L'article 143 dont aurait bénéficié la plupart des coopératives permettait à cause de ce mode de liquidation les fraudes les plus faciles et les plus générales. Il aurait déterminé une diminution des recettes et une violation de la règle de l'égalité fiscale.

L'exonération totale des coopératives de production agricole est tout à fait condamnable. On aurait dû tout au moins les assimiler à des mandataires sup-

portant l'impôt sur le montant des commissions. Rien d'autre que l'esprit démagogique ne justifiait pareille exemption. Primitivement on voulait soumettre à la taxe toutes les coopératives. Le Sénat a accepté de considérer les coopératives de production agricoles comme des intermédiaires, et de leur faire payer l'impôt sur les bonis. C'était un grand avantage pour elles. La Chambre aurait dû accepter le texte transactionnel du Sénat et non l'amendement radical de M. Gavoty.

§ 2. — *Imposition de la location des meublés et des opérations des marchands de biens immeubles.*

L'imposition des locations de meublés comme celle des opérations des marchands de biens rentrait, malgré le silence de la loi dans son cadre et était conforme à son esprit comme à sa lettre. En effet, la location des meublés et la vente des biens immeubles par les marchands de biens renferment au premier chef l'idée de spéculation, élément essentiel de tout acte commercial.

I. — Le projet du Gouvernement ne prévoyait rien au sujet des *bailleurs de villas, appartements ou chambres meublés*. La thèse de l'administration était que les bailleurs ne sont passibles de la taxe que s'ils son assujettis à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux. Or, ils ne paient la cédule que s'ils fournissent le linge et le service de domesticité, et que si

leurs appartements sont spécialement aménagés en vue de la location.

La Chambre, en juin 1921, adopta un amendement de M. Taurines, inclus dans l'article 5, aux termes duquel « sont compris parmi les dépenses de logement passibles des taxes de 3 ou 10 % les prix de location des villas, appartements ou chambres meublées classés dans l'une des catégories, alors même que le bailleur ne serait pas assujetti à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Ce texte consacrait la thèse de l'administration et ne renfermait pas le principe de l'imposition. Il fallait aller plus loin. M. H. Bérenger, dans son rapport de 1922, établissait que bien que le bailleur ne soit pas juridiquement un commerçant, l'opération qui consiste à louer en meublé contient l'élément spéculatif inhérent à toute opération commerciale : la recherche du bénéfice. Le développement extraordinaire des locations en meublé est un danger social. Le silence de la loi n'est pas un argument contre l'imposition qui doit être générale. Pratiquement, d'ailleurs, la taxation ne fera pas hausser les prix de location. Il n'y a pas, comme on l'a prétendu, superposition de taxes. Les charges fiscales qui grèvent la propriété immobilière bâtie restent identiques. Il est naturel et logique — et cela ne fait pas double emploi — qu'une taxe supplémentaire atteigne un revenu supplémentaire. Ce sera d'ailleurs une source de recettes non négligeable pour le Trésor. Le rapporteur proposait une discrimination

du taux suivant le prix de location : 1.10 %, 3 %, 5 %, 7 % et 10 %.

Le Sénat n'accepta pas la discrimination, mais il introduisit le principe de l'imposition, l'impôt de 1.10 % pour tous les meublés, principe que M. Victor Constant n'avait pu faire voter par la Chambre. Le taux pouvait être porté à 3 ou 10 % pour les meublés dont les prix moyens excéderaient les chiffres déterminés par décret. La disposition votée par le Sénat portait : « Est compris parmi les dépenses de logement le prix de location de villas, d'appartements ou de chambre meublées alors même que le bailleur ne fournirait ni le linge ni le service, et qu'il ne serait pas assujetti à la cédule. Le taux de l'impôt est fixé à 3 ou 10 % sans décimes pour les villas, appartements ou chambres meublées dont les prix moyens excèdent les chiffres déterminés par les décrets prévus à l'article suivant, et à 1 % avec un décime pour tous les autres ». (Art. 4 du projet.)

La Chambre, en décembre 1923, ne reprit malheureusement pas cette disposition et se contenta de voter une disposition négative contenant implicitement toutefois l'imposition des meublés : « Toutefois, sont exonérées de l'impôt les personnes qui n'exercent pas habituellement la profession de loueurs de chambres et appartements meublés, se bornent à sous-louer accidentellement en meublé une chambre de la maison ou de l'appartement dont elles sont propriétaires ou locataires principaux et qu'elles habitent normalement ». Cette formule assez vague peut permettre bien

des fraudes de la part des redevables, et des erreurs d'application de la part de l'administration, qui entraîneront un manque à percevoir. Cependant, l'imposition des meublés devrait jouer d'une façon générale : cette exemption est contraire au principe de la loi. En effet, la taxe sur le chiffre d'affaires atteint les personnes qui font des actes de commerce non seulement habituellement, mais même occasionnellement. L'exemption votée par la Chambre est une atteinte à la justice et aux rendements.

II. — Le projet de 1920 rendait, par une disposition expresse, *les marchands de biens meubles et immeubles* redevables de la taxe. La Commission des finances de la Chambre, après avoir donné un avis favorable, se ravisa et la Chambre, sur sa proposition, refusa de soumettre à la taxe en 1921 les marchands de biens immeubles.

Dans son rapport au Sénat, M. Henri Bérenger réfute les arguments qu'on a donnés en faveur de l'exonération des marchands de biens et demande l'imposition générale des opérations des marchands de biens. L'exonération, en effet, est contraire au principe de la taxe. Ces opérations contiennent au plus haut degré l'essence du commerce, l'élément spéculatif. D'ailleurs, les marchands de biens ayant la profession d'acheter pour revendre, et aucun texte ne les visant spécialement dans la loi du 25 juin, ils tombent naturellement sous le coup de la taxe, puisque les exceptions s'interprètent restrictivement. On a dit qu'il y avait cumul des droits de mutation et de la taxe, mais

ici non plus il n'y a pas superposition : la taxe est un impôt destiné à être répercuté sur l'acheteur. Les droits de mutation (en l'occurrence de 2 % par année, article 25 loi du 25 juin 1920) sont, en principe tout au moins, destinés à payer le service rendu. D'ailleurs en fait les marchands de biens réussissent presque toujours à échapper au paiement des droits de mutation grâce au mécanisme de l'option qui ne laisse en présence que le vendeur primitif et l'acheteur, découvert par le marchand de bien, qui agit comme intermédiaire et doit alors la taxe sur sa commission.

Les marchands de biens doivent certainement être atteints par la loi du 25 juin qui a entendu frapper tous ceux qui, habituellement ou occasionnellement, achètent pour revendre. Or, telle est bien la nature de l'activité professionnelle des marchands de biens. En conséquence le paragraphe 1^{er} de l'article 3 fut ainsi complété par le Sénat qui accepta, en janvier 1923, les conclusions de son rapporteur : « Le chiffre d'affaires est constitué : 1° Pour les personnes vendant des marchandises, denrées, fournitures ou objets quelconques *et généralement des biens meubles et immeubles quels qu'ils soient, soit pour leur propre compte, soit pour le compte de personnes non établies en France* par le montant des ventes effectivement et définitivement réalisées ».

La Chambre, en décembre 1923, vota ce premier paragraphe sans modification en précisant seulement : «*soit comme agent ou employé de personnes non établies en France* ». Cette disposition, qui concerne

non seulement les ventes d'immeubles, mais les ventes de toutes denrées ou fournitures, a pour but d'enrayer une fraude qui s'était révélée à la lumière des faits.

En vertu de l'article 59, les personnes non établies en France échappent au paiement de la taxe. Profitant de cette immunité, des maisons étrangères ont installé en France des filiales qui jouent le rôle de commissionnaires, par l'intermédiaire desquelles elles vendent leurs marchandises et font aussi le commerce d'achat et de revente des marchandises françaises. Or, les maisons étrangères pratiquant le commerce en France doivent de toute équité être soumises aux mêmes charges que les maisons de commerce françaises. On doit en conséquence rendre responsable de l'impôt l'intermédiaire qui s'occupe en France de placer des marchandises pour le compte de maisons étrangères : actuellement cet intermédiaire n'acquitte la taxe que sur ses commissions. D'après le texte voté par le Sénat et par la Chambre désormais le chiffre d'affaires de cet intermédiaire sera constitué par le montant des ventes qu'il aura réalisées pour le compte des maisons étrangères : « article 1. 2° Les personnes, sous quelque qualification qu'elles agissent, qui vendent des marchandises, denrées, fournitures ou objets quelconques pour le compte de personnes non établies en France ». L'article 3 déjà cité édictait le mode de liquidation et fut voté par la Chambre (1).

L'article 123 du projet de budget de 1925 (devenu l'article 146 après l'examen de la Commission des finances, reprend cette disposition sans modification : « Pour les personnes opérant en France comme agents ou employés de personnes non établies en France le chiffre d'affaires servant de base à la liquidation de l'impôt sera constitué par le montant des ventes effectivement et définitivement réalisées ». Voté par la Chambre, ce texte fut disjoint par la Commission sénatoriale des finances en mars 1925.

§ 3. — *Affaires assujetties à l'impôt sur les opérations de Bourse de commerce.*

Les opérations à terme comprennent l'émission initiale de la filière, puis des opérations intermédiaires se soldant par des paiements de différences, enfin une opération finale, la livraison effective de la marchandise au dernier endosseur. La filière est un document à ordre, transmissible par endossement, par lequel le premier vendeur appelé livreur offre de livrer la marchandises. En vertu de l'alinéa 6 de l'article 60, les affaires assujetties à l'impôt sur les opérations de

(1) En décembre 1923, lors du vote de l'article 3 du projet qui modifie l'article 62 de la loi du 25 juin, la Chambre des Députés vota un amendement modifiant le premier paragraphe de l'article 62 : le chiffre d'affaires pour les redevables visés au paragraphe 1^{er} de cet article sera toujours constitué par le montant des ventes effectivement et définitivement réalisées, mais « sans que les frais de transport entrent en compte dans le calcul de l'impôt ».

Bourse de commerce sont exonérées de la taxe, sauf celles qui déterminent l'arrêt de la filière. C'est donc actuellement le dernier endosseur de la filière qui est responsable de l'acquittement de la taxe. Or, on ne peut savoir s'il sera vraiment le dernier endosseur et chacune des ventes à terme se trouve ainsi majorée du montant de la taxe. Une marchandise peut ainsi être successivement grevée de 15 ou 20 fois du poids de l'impôt et l'on risque d'aboutir à une paralysie générale des opérations à terme. C'est pour éviter ce fâcheux résultat que la Chambre a été amenée, en 1921, à frapper dorénavant l'opération initiale toujours unique qui donne lieu à l'émission de la filière. Partant, le dernier endosseur est déchargé de l'impôt, le livreur émetteur de la filière doit l'acquitter.

La Commission des finances du Sénat, puis le Sénat acceptèrent cette modification en janvier 1923.

2^e SECTION. — *Extension des exonérations et modifications dans les méthodes de liquidation.*

Nous étudierons successivement les modifications proposée à la situation des artisans et des faconniers, des pêcheurs, mariniers et sauniers, des courtiers et commissionnaires, des établissements d'enseignement au regard de la taxe sur le chiffre d'affaire.

§ 1^{er}. — *Artisans et faconniers.*

Le projet du 7 décembre 1920 visait dans un de ses

dispositions les artisans et les façonniers. Les artisans se livrant pour leur propre compte à des travaux manuels sans employer à leur service d'autres personnes que des membres de leur famille ou un simple apprenti ne sont pas juridiquement des commerçants, leur travail constituant la principale de leurs prestations. Ils étaient d'ailleurs exemptés de la patente comme les ouvriers. En 1906, la Chambre estima, lors de la discussion des impôts sur le revenu, qu'ils devaient être assujettis à la cédule des traitements et salaires, le Sénat, au contraire, à celle des bénéfices industriels et commerciaux. L'article 13 de la loi du 31 juillet 1917 adoptant cette dernière opinion soumettait les artisans au régime de la cédule commerciale. En conséquence, ils tombaient sous l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires, conformément aux instructions de l'administration d'ailleurs.

A la suite de protestations des intéressés et d'interpellations à la Chambre, le projet de 1920 apportait une solution transactionnelle. Il distinguait deux catégories d'artisans : celle des artisans façonniers travaillant pour leur propre compte. La première catégorie devait passer au régime de la cédule des salaires et échapperait à la taxe. La deuxième catégorie resterait assujettie au paiement de la taxe et de la cédule commerciale.

La Commission des finances de la Chambre rejeta un amendement de M. Des Rotours qui tendait, d'une part, tout en exonérant de la taxe les façonniers, à les laisser sous le régime de la cédule commerciale

avec création d'abattements à la base, à exonérer, d'autre part, de la taxe les veuves des petits artisans travaillant pour leur compte (ce qui était illogique puisqu'on n'avait pas exonéré leurs maris). Elle admit donc la distinction proposée par le projet de loi : exemption des façonniers, taxation des artisans proprement dits. La solution était conforme au principe de la taxe impôt de consommation récupérable sur l'acheteur. L'importance du chiffre d'affaires ne signifie rien. Pourquoi d'ailleurs faire cadeau de la taxe à l'acheteur quand il achète la marchandise chez un artisan ?

Pour encourager le travail familial, la Commission, acceptant le principe de certains amendements, admettait l'exonération du façonnier même s'il employait son père, sa mère, ses enfants mariés ou non, son frère ou sa sœur, et un apprenti sans limitation d'âge.

Le Gouvernement et la Commission acceptaient donc l'exonération des façonniers, travaillant chez eux pour le compte de commerçants ou d'industriels, et ne spéculant pas sur le travail d'autrui. Ils rejetaient l'exonération pour les artisans travaillant pour leur propre compte.

Mais la Chambre des Députés vota un amendement de M. des Rotours qui devint le paragraphe 13 de l'article 2 aux termes duquel « étaient exonérés de la taxe les petits artisans et veuves des petits artisans visés à l'article 13 de la loi du 31 juillet 1917, seulement en ce qui concerne leurs propres produits ou travaux ».

La distinction pourtant judicieuse du projet Marsal n'avait pas été adoptée.

L'article 1^{er} du projet de loi qui concernait la situation des artisans et des faïonniers au regard des impôts cédulaires fut voté par le Sénat le 6 juillet 1922, disjoint et devint l'article 10 de la loi du 30 juin 1923 qui fait passer de la cédule du commerce à celle des traitements et salaires les faïonniers et artisans se livrant principalement à la vente du produit de leur propre travail, et la veuve de l'ouvrier ou de l'artisan. Le texte primitif portait : «se livrant exclusivement... » C'est M. Billiet qui, dans le cours de la discussion, fit substituer principalement à exclusivement.

Mais restait la taxe sur le chiffre d'affaires dont la Chambre avait exonéré les artisans. A l'appui de cette exonération on avait fait valoir deux arguments : les petits artisans sont des travailleurs dignes d'intérêt qui ont besoin d'être encouragés, puis l'exonération n'aura que des conséquences peu importantes.

Le rapporteur de la Commission sénatoriale des finances rejeta l'exonération : les artisans font fréquemment acte de commerce, ils achètent pour revendre; d'autre part, le rapporteur indiquait les difficultés d'application du texte voté par la Chambre qui allait obliger les artisans à une comptabilité compliquée qu'ils ne sauraient tenir. Ce texte entraînait une double inégalité : entre les contribuables, et cependant le caractère de la taxe ne permet aucune distinction entre les contribuables et entre les con-

sommateurs, alors que la taxe doit frapper toutes les transactions et non tel ou tel travail. Enfin, l'exemption coûterait au Trésor 102 millions. L'exemption s'imposait d'autant moins que le fait que les artisans seraient dorénavant imposés à la cédule des salaires atteignait déjà le Trésor et soulageait les artisans.

La Commission du commerce du Sénat soutenait au contraire qu'il était illogique puisqu'on n'assujettissait plus les petits artisans à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux de les maintenir sous le régime de la taxe. Mais c'était là méconnaître le principe des deux impôts : l'un sur le revenu, le bénéfice, frappant les personnes, l'autre frappant la consommation et faisant abstraction de la personne. Elle estimait aussi qu'on ne pouvait reprocher aux artisans de vendre des marchandises à la confection desquelles avait participé une main-d'œuvre étrangère. La perspective d'une comptabilité compliquée ne lui paraissait pas redoutable.

Cependant, la Commission des finances maintint son point de vue et rejeta l'amendement de M. Serre qui proposait l'adoption du texte voté par la Chambre, consacrant l'exonération. Le Sénat, en janvier 1923, rejeta également l'exonération. Le rapporteur de la Commission du commerce soutint le texte de la Chambre en y ajoutant des chiffres limites au-dessus desquels l'exonération ne jouerait plus (100.000 francs de chiffre d'affaires à Paris, 75.000 francs dans les villes de 50.000 habitants, 50.000 francs dans les autres

villes). Même ainsi modifié, l'amendement Serre fut repoussé. Le Sénat n'avait pas admis avec raison les artisans au bénéfice de l'exonération. La Chambre, en décembre 1923, re reprit pas le paragraphe 13 de l'article 2 repoussé par le Sénat.

L'article 10 de la loi du 30 juin 1923 s'il a fait passer les artisans de la cédule du commerce à celle des salaires ne fait pas par cela même bénéficier les artisans de l'exonération de la taxe, pour autant qu'ils font acte de commerce, et dans cette mesure seulement bien entendu. Mais en introduisant dans l'article 10 cette adjonction « se livrant *principalement* à la vente du produit de leur propre travail » il semble que la Chambre ait entendu libérer de la taxe les artisans faisant des opérations commerciales accessoires, accidentelles. Seul, l'artisan qui fait *habituellement* acte de commerce ne serait pas exonéré. Mais, d'après la loi de 1920, la taxe frappe ceux qui habituellement ou *occasionnellement* font acte de commerce, achètent pour revendre, si bien que l'article 10 ne peut en aucune façon libérer les artisans du paiement de la taxe quand ils effectuent des opérations commerciales, même accidentelles. C'est là l'interprétation conforme au caractère de l'impôt. Quoiqu'il en soit, le régime fiscal des petits artisans n'est pas encore nettement précisé au regard de la taxe.

L'administration des contributions directes a publié une liste non limitative des professions artisanales. Elle considère que la qualité d'artisan appartient à toute personne qui exerce pour son

compte un métier manuel ou une profession consistant à fournir des services manuels. Il n'est d'ailleurs pas nécessaire que les opérations auxquelles e livre l'artisan soit exécutées à la main. Il suffit que le travail manuel joue un rôle prépondérant dans l'exercice de la profession. C'est de son travail personnel que l'artisan doit tirer principalement sa rémunération. Il devient commerçant quand il spéculé sur son travail ou sur sa matière première.

Par conséquent il est indispensable que la profession (même manuelle) pour conserver le caractère artisanal ne soit pas exercée dans des conditions telles qu'elles fassent acquérir à l'exploitant de l'entreprise la qualité de commerçant. C'est ce qui se produirait si l'artisan faisait des approvisionnements de matières premières hors de proportion avec les besoins normaux de sa profession, ou s'il présentait ses produits au public dans un magasin semblable de tous points à ceux des commerçants.

§ 2. — *Pêcheurs mariniérs et souniers.*

Etant visés par l'article 13 de la loi du 31 juillet 1917, les pêcheurs, conformément à l'article 59 de la loi du 25 juin, étaient soumis au paiement de la taxe, bien que ne faisant pas acte de commerce.

Juridiquement on ne peut peut-être pas complètement assimiler le pêcheur à l'agriculteur en disant que si celui-ci exploite la terre celui-là exploite la mer, mais une des raisons qui avaient valu pour exo-

nérer les agriculteurs n'en devait pas moins valoir pour exonérer les pêcheurs : ne pas augmenter le prix de revient des produits servant à l'alimentation. D'autre part, comme contre-partie de leurs obligations, les pêcheurs inscrits maritimes étaient dispensés de la patente et de toute redevance personnelle : il était logique de les exonérer également de la taxe. Le rapporteur de la Commission des finances de la Chambre admit donc les amendements qui proposaient d'élérer les pêcheurs de la taxe, mais il proposa de limiter l'exemption aux pêcheurs professionnels. Le Sénat accepta cette exonération, après la Chambre, le 6 juillet 1922. Elle résulte implicitement de l'article 10 de la loi du 30 juin 1923 qui soumet à la cédula des traitements et salaires : « les pêcheurs se livrant personnellement à la pêche des poissons, crustacés, coquillages et autres produits de la mer ou d'eau douce ». En janvier 1923, le Sénat repoussa comme inutile parce qu'implicitement contenu dans le texte qui vient d'être cité dans le paragraphe 13 de l'article 3 qui tendait à exonérer les affaires consistant dans la vente des poissons, crustacés, coquillages et autres produits de la pêche, effectuée par les pêcheurs. L'article 10 de la loi du 30 juin exonère également les marins propriétaires d'un seul bateau qu'ils conduisent et gèrent eux-mêmes.

Sur la suggestion de M. Laurain, la Chambre admit en 1921 (§ 17 art. 3) une disposition exonérant la vente du sel effectuée par les sauniers exploitant eux-mêmes des marais et ne vendant que leur propre récolte.

Malgré le rapporteur de la Commission des finances, qui niait qu'il y eût là une situation comparable à celle de la vente des produits agricoles et demandait le rejet, le Sénat accepta cette exonération.

§ 3. — *Courtiers, mandataires et commissionnaires.*

Les courtiers en marchandises, à la différence des représentants de commerce, sont des intermédiaires libres, commerçants comme les commissionnaires. Mais certains de ces courtiers, inscrits sur une liste dressée par le tribunal de commerce, procèdent à des opérations déterminées qui leurs sont réservées : constatation des cours, vente publique des marchandises, estimation des marchandises déposées dans les magasins généraux. Ces courtiers inscrits, le rapporteur de la Commission des finances du Sénat proposa de les exonérer de la taxe sur les courtages qu'ils perçoivent en cette qualité de courtiers inscrits. En effet, quand ils agissent en cette qualité ils sont comparables aux officiers ministériels dont ils partagent les attributions (huissiers, greffiers) et dont les honoraires sont fixée par des lois et des décrets. Or, la rémunération de ces courtiers inscrits est fixée par arrêté ministériel. Pas plus donc que les officiers ministériels, ils ne doivent être soumis à la taxe quand ils remplissent leurs fonctions.

Les courtiers libres, véritables commerçants, doivent au contraire rester soumis à la taxe, contrairement à ce que demandaient les amendements Roustan et Bu-

gnon. Les courtiers sont en effet expressément désignés comme commerçants par l'article 632 du Code de commerce. Comme tels ils doivent supporter la taxe. Les courtiers ne peuvent pas davantage être exonérés sur les courtages quand ces courtages ont été homologués par les tribunaux de commerce : ces tribunaux n'ont pas plus le droit d'homologuer que de fixer ces courtages, mais seulement de donner leur avis avant l'arrêté ministériel qui les fixe.

En conséquence, le Sénat, en janvier 1923, adoptant l'opinion de M. Bérenger, ajouta à l'article 2 un quatrième paragraphe ainsi rédigé : « Les affaires effectuées par les courtiers en marchandises inscrits ou assermentés, mais seulement lorsqu'ils agissent en cette qualité, par les agents de change, les courtiers maritimes et d'assurances maritimes, et autres personnes ou sociétés, mais exclusivement quand elles donnent lieu à des commissions ou courtages fixés par des lois, décrets ou arrêtés ». La Chambre ratifia cette disposition en 1923.

Le Sénat, en janvier 1923, apporta une précision à l'article 62 alinéa 2 en faisant suivre le mot mandataires (imposé sur leurs commissions) de « ordinaires ou du croire ».

En décembre 1923, la Chambre adopta un amendement de MM. Barthélemy-Aiguier qui ajoutait à l'énumération des personnes passibles de l'impôt sur leurs commissions (62.2) « *les commissionnaires de transports ou transitaires qu'ils traitent à forfait ou non* ».

L'administration des finances en effet, après avoir

en 1921 appliqué la taxe sur la rémunération brute, à l'exclusion des sommes que ces commissionnaires perçoivent à titre de remboursement de débours et frais spéciaux, prétend aujourd'hui considérer les commissionnaires de transports non comme des mandataires mais comme des vendeurs de transports. En conséquence, la taxe est actuellement liquidée sur le montant total des forfaits, y compris le montant du prix de transport, de l'octroi et au besoin de la douane, sans déduction des débours et frais divers supportés par eux pour l'exécution de leurs contrats.

M. Barthélemy, malgré le commissaire du Gouvernement, qui prétendait qu'il était sans intérêt de préciser, le paragraphe 2 de l'article 3 (62) se suffisant à lui-même, et les commissionnaires de transport et transitaires devant être considérés en tant que mandataires salariés, comme mandataires, fit accepter par la Chambre le changement exprès de mode de liquidation en faveur de ces commissionnaires. Il fit remarquer qu'en l'occurrence la Commission constituait bien une recette brute, le chiffre d'affaires, et que la disparition de ces commissionnaires aurait des répercussions sociales fâcheuses; si on continuait la méthode actuelle, le commissionnaire serait amené à récupérer la taxe sur le producteur, sur le producteur agricole en particulier, ce qui ne serait pas sans de graves inconvénients (1).

(1) A cause de la modification du régime des faconniers apportée par l'article 10 de la loi du 30 juin 1923, la Chambre et le Sénat

§ 4. — *Etablissements d'enseignement.*

Donner l'enseignement c'est au premier chef exercer une profession libérale, partant, la taxe ne peut jouer pour frapper une telle activité. Mais encore s'agit-il de s'entendre sur le mot enseignement et sur le mode de gestion des établissements d'enseignement.

Or la Chambre, en 1921, adopta l'amendement de M. Gay qui supprimait le seul cas où la taxe pouvait s'appliquer en matière d'enseignement : à savoir quand une société par actions gère l'établissement d'enseignement. Cet amendement supprime l'imposition de ces sociétés à la cédule et à la taxe pour les soumettre seulement à l'impôt sur le revenu. La Commission des finances de la Chambre avait donné un avis favorable, tout en précisant que par établissement d'enseignement il fallait entendre un établissement donnant un enseignement analogue à celui que donne l'Etat dans ses établissements d'enseignement primaire, secondaire, supérieur, et que l'exonération devait s'appliquer également aux établissements d'enseignement technique.

La Commission des finances du Sénat repoussa le texte qu'avait voté la Chambre le 16 juin 1921, aux termes duquel étaient exonérées « les affaires effectuées par les établissements d'enseignement sous quelque

précisèrent dans l'article 67, § 2, après façonniers : « ... à l'exception de ceux qui sont dispensés de l'impôt sur les Bénéfices industriels et commerciaux ».

forme qu'ils soient constitués ». Or, dit M. Bérenger, on se trouve en face d'une alternative : ou l'établissement d'enseignement n'appartient pas à une société par actions, et comme donner l'enseignement c'est conformément à la doctrine et à la jurisprudence une profession libérale (même quand celui qui donne l'enseignement fournit le logement et la nourriture à ses élèves), il est inutile de préciser dans un texte l'immunité — ou l'établissement d'enseignement appartient à une société par actions qui voit dans l'enseignement un prétexte et non un but, et alors il est conforme au principe de la loi du 25 juin 1920 de la soumettre à la taxe. Certains établissements, maisons à succursales multiples, poursuivent à grand renfort de publicité un but exclusivement commercial. C'est au Ministère des Finances d'effectuer la discrimination entre les deux catégories d'établissements.

D'après ces observations, le Sénat précisa le paragraphe 14 de l'article 2 en ajoutant ces mots : « ...donnant un enseignement primaire, secondaire, supérieur, technique ou agricole, lorsque ces affaires n'ont pas en fait le caractère d'opérations commerciales ».

En décembre 1923, le Chambre exonéra expressément toutes les sociétés ayant un but désintéressé, ce qui n'avait guère besoin d'être précisé.

§ 5. — *Affaires relatives aux produits servant à l'alimentation.*

A côté des exonérations qui concernent certaines

personnes physiques ou morales, soit à cause de leur caractère, soit à cause des opérations qu'elles effectuent, on a proposé d'exonérer de la taxe certains produits, pour faire baisser le coût de la vie. La taxe étant considérée comme un facteur essentiel de vie chère, on a pensé qu'en en dégrèvant certains produits de première nécessité, base de l'alimentation, on ferait peut-être diminuer corrélativement le prix de ces produits.

On a vu l'exonération des affaires portant sur les ventes du poisson et du sel.

Après avoir réduit le taux de taxe à 0.25 centimes pour les céréales en grains, l'article 3 de la loi du 24 décembre 1924 (anticipant sur les dégrèvements proposés dans le projet de budget de 1925) exonère de l'impôt sur le chiffre d'affaires « les affaires de vente, importation, commission, courtage portant exclusivement sur les grains de blé tendre et de seigle destinés à la fabrication du pain ».

D'autre part, sans exonérer complètement certains autres produits, on a songé à réduire pour eux le nombre de perceptions : ainsi, en décembre 1923, la Chambre vota une disposition (art. 2 § 12) exonérant « les affaires s'appliquant à des opérations de vente, commission, courtage, portant sur les animaux de boucherie vivants et sur le commerce de viande de boucherie ». Ce dégrèvement était contrebalancé par une taxe à l'abatage de 15 centimes par kilogramme de viande abattue.

Pareille mesure fut proposée et adoptée pour le

pain de l'industrie : le charbon. La taxe de 1.10 % ne serait plus perçue qu'à l'extraction ou à l'importation. Toutes les autres affaires portant sur le charbon étaient exonérées de la taxe.

Nous retrouverons ces différentes mesures lors de l'étude des taxes spéciales à la production.

3^e SECTION. — *Importations et Exportations.*

§ 1. — *Régime des Importations.*

L'impôt sur le chiffre d'affaires ne frappait pas les maisons étrangères installées hors de France et effectuant des transactions à l'intérieur du pays. Ces maisons allaient concurrencer les maisons françaises. Pour remédier à cette situation trop favorable à l'importation des maisons étrangères, on frappa toutes les importations de la taxe (art. 72, loi du 25 juin). Mais, du coup, on atteignait également les importateurs français établis en France. En effet, l'importateur établi à l'étranger payait la taxe à l'importation, soit 1.10 %, tandis que l'importateur établi en France payait la taxe à l'importation, plus la taxe lors de la revente, soit 2.20 %.

Sur l'initiative de M. Le Mire fut voté l'article 12 de la loi du 31 juillet 1920 qui créait une surtaxe d'importation : « L'impôt sur les importations sera majoré d'un pourcentage égal à la taxe sur le chiffre d'affaires lorsque le vendeur, français ou étranger, n'a pas le siège de son commerce ni une succursale en

France et par suite ne paie pas la taxe sur le chiffre d'affaires. Toutefois, la majoration ne s'applique pas aux produits facturés quand le vendeur est établi au pays d'origine ».

Cette surtaxe à l'importation ne donna pas le résultat qu'on en attendait pour deux raisons : d'abord l'exonération prévue en faveur des produits facturés quand le vendeur est établi au pays d'origine lui enlevait beaucoup de son efficacité; en second lieu, la surtaxe n'empêche nullement en réalité la marchandise achetée directement à l'étranger de supporter toujours une charge de 1.10 % moindre que celle acquise par l'intermédiaire d'un importateur établi en France, à cause de la revente par l'importateur français, si bien que l'acheteur français a plus d'intérêt à acheter à une maison étrangère.

Le projet Marsal de 1920 proposait d'exonérer à l'importation non seulement tous les produits à l'état brut mais encore les produits demi finis. Or, il est difficile pratiquement de savoir ce qu'on abandonne quand on exonère les produits demi finis. La destination d'une marchandise n'est pas chose invariable. En même temps que le Trésor, cette exemption aurait atteint la fabrication française des produits demi finis.

Aussi, la Chambre, sur les propositions de sa Commission des finances, limita-t-elle en juin 1921 l'exonération à l'importation des produits à l'état brut sous trois conditions : 1° que les produits soient revendus dans l'état où ils ont été importés; 2° que la vente des produits soit effectuée par l'importateur lui-même

(c'est-à-dire par celui qui en a pris possession avant le passage à la douane); 3° qu'il s'agisse de produits végétaux, animaux ou minéraux, que déterminera un règlement d'administration publique. Des justifications seront fournies pour ces trois conditions.

Le rapporteur de la Commission des finances du Sénat proposa, reprenant un amendement soutenu à la Chambre par M. Israël, de modifier la troisième condition en stipulant qu'on exonérait les matières premières inscrites au tarif des douanes comme exemptes de droits de douane. Cette méthode éviterait la difficulté de donner une définition toujours délicate des produits bruts. On serait, d'autre part, sur un terrain d'autant plus sûr que les deux exonérations ont le même but. Un article supprimait la surtaxe d'importation instituée par la loi du 31 juillet 1920.

Le projet de budget de 1925 abroge la surtaxe et reprend la disposition d'exonération avec les mêmes conditions que celle qui a déjà été votée par la Chambre et le Sénat. La liste des produits végétaux animaux ou minéraux importés à l'état brut qui seront exonérés sera déterminée par un décret rendu sur la proposition du Ministre des Finances,, du Ministre du Commerce et du Ministre des Colonies. Dans le premier texte voté en 1921, le Ministre des Finances prenait seulement l'avis de ses collègues, mais gardait seul la responsabilité.

Cette exonération à l'importation s'imposait. Comme le remarque le rapporteur de la Commission des finances de la Chambre, le régime actuel « correspond

à une sorte de dumping à rebours. Il accorde une prime à l'importation aux étrangers affranchis par faveur du paiement de l'impôt qu'acquittent nos nationaux, **pénalisés en quelque sorte** ».

On a vu d'autre part les précautions prises pour atteindre également toutes les importations en rendant l'intermédiaire, qui s'occupe de la vente en France des marchandises d'une maison étrangère, passible de l'impôt non plus sur le montant de la commission qu'il touche, **mais des ventes qu'il effectue**.

L'article 149 du projet de budget de 1925 contient une disposition introduite par la Commission des finances de la Chambre pour déjouer une autre fraude: cette disposition a d'ailleurs déjà été votée dans les mêmes termes en 1923 et 1924 par la Chambre et par le Sénat. Elle assimile à une importation grevée de l'impôt la livraison de marchandises achetées en France par une personne résidant hors de France à un tiers auquel elle les a revendues (sans recourir à l'intermédiaire d'une personne redevable de l'impôt). L'exigibilité de la double taxe se trouve en effet subordonnée à la condition que le vendeur français ait reçu l'ordre de livrer les marchandises au tiers auquel elles ont été revendues et ait exécuté cet ordre. Or, les étrangers s'abstiennent de donner cet ordre : ils s'adressent à des tiers, entrepreneurs de transports ou autres qu'ils chargent d'effectuer la livraison des marchandises revendues à un acheteur français et ce tiers n'est pas passible de l'impôt. La

maison étrangère n'ayant pas d'établissement en France ne pouvait pas non plus être frappée.

Dans le projet de budget de 1925 ne figure pas une disposition visant spécialement les importations de l'Algérie ou des colonies en France, et leur assurant un régime de faveur. Une proposition de loi de M. Guisth'au demandait, dès 1921, un régime de faveur que votèrent la Chambre et le Sénat en 1923. Etaient exemptées de l'impôt sur le chiffre d'affaires les importations des produits agricoles originaires et en provenance directe de l'Algérie, des colonies et des pays de protectorat.

Mais un régime spécial ne s'impose plus pour les colonies du jour où on exonère les importations **quelles** qu'elles soient de produits végétaux, minéraux ou animaux à l'état brut, car les produits coloniaux importés sont en majorité des produits agricoles. Exonérer d'autre part les importations de tous les produits coloniaux ce serait faciliter le développement de la fraude et ne plus respecter l'égalité des charges fiscales qui sont beaucoup plus lourdes pour le producteur métropolitain que pour le producteur colonial. Une différence de traitement n'est pas acceptable. Les colonies en fait bénéficient largement de l'exonération des importations de produits bruts.

§ 2. — *Affaires d'exportation.*

Le régime des exportations avait été primitivement fixé par l'article 72 qui consacrait leur immunité sous

réserve des exceptions déterminées par décrets en ce qui concerne les marchandises de luxe. L'arrêté du 1^{er} juillet 1920 précisait les conditions de la dispense d'acquitter l'impôt. L'exonération ne porte d'ailleurs que sur les opérations de vente, commission, courtage ayant pour effet direct et immédiat de réaliser l'exportation de l'objet ou de la marchandise et ne s'étend pas aux transactions antérieures. En 1921, l'amendement Ajam fut repoussé, qui demandait d'exonérer les marchandises achetées par un intermédiaire en vue de l'exportation lorsqu'elles auront été revendues et exportées à l'étranger dans un délai de quinzaine.

L'article 30 de la loi du 31 décembre 1921 supprima l'exonération des affaires d'exportation portant sur certaines marchandises de luxe et effectuées par les antiquaires ou pour leur compte (curiosités, antiquités, livres anciens, ameublements ou objets servant à l'ameublement, objets de collection, peintures, sculptures originales, etc.).

L'article 9 du projet voté par la Chambre en juin 1921 étendait le champ d'exonération des exportations : « Sont exonérées de l'impôt de 1.10. % les affaires consistant :

1° Dans la vente d'objets ou de marchandises exportées.

2° Dans la vente à une personne soumise à l'impôt d'objets ou de marchandises exportées par cette personne dans le délai fixé par les arrêtés ministériels prévus ci-après, ou exportés par le vendeur sur l'ordre de cette personne.

3° Dans les opérations de courtage afférentes à ces ventes. » Le Sénat ajouta en janvier 1923 :

« 4° Dans les façons données à des objets ou marchandises (importés ou d'origine française) et destinés à l'exportation après façonnage ».

La Chambre adopta cette disposition et ajouta un nouvel alinéa :

« 5° Dans les opérations de transit relatives à des marchandises exportées. »

Les alinéas 4 et 5 qui étendaient l'exonération des affaires d'exportation se justifiaient, visant des opérations connexes à l'opération d'exportation proprement dite.

Le Ministre des Finances, dans le projet de budget de 1925, rompant avec le principe d'exonération suivi depuis cinq ans soumettait toutes les exportations à la taxe sur le chiffre d'affaires. De cette imposition il attendait 400 millions. C'était, d'après lui, une surcharge minime pour notre commerce d'exportation, tellement favorisé par la dépréciation du franc. Il organisait en compensation avec des ressources prélevées sur le rendement de la taxe à l'exportation un organisme chargé de fournir l'assurance crédit au commerce d'exportation, d'assurer contre les risques les exportateurs, partant de favoriser notre expansion économique. D'autre part, le Ministre indiquait que certains Etats étrangers comme les Etats-Unis considéraient l'exonération comme une sorte de dumping.

La Commission des finances de la Chambre, constatant que l'écart étant souvent faible sur le marché

extérieur entre le prix de la marchandise française et celui de la marchandises étrangère concurrente, on risquait de tuer une partie du commerce extérieur en le grevant d'une charge supplémentaire, n'admit pas la taxation de toutes les affaires d'exportation. Elle borna l'imposition aux seules affaires d'exportation non suivies de rapatriement des devises (ce qui doit rapporter 100 millions). Quand les devises qui doivent servir au paiement des marchés ne rentrent pas en France, il y a un véritable appauvrissement sans contre-partie, puis une véritable évasion de capitaux peut s'effectuer. C'est pourquoi la Commission accepta, sur la suggestion de M. L. Blum, de n'assujettir à l'impôt les exportateurs que quand ils ne seront pas en mesure de justifier dans le délai d'un an du rapatriement ou du emploi des capitaux provenant des exportations (1). Ainsi on ne gênait pas un élément essentiel de notre rétablissement économique et financier.

Cette mesure a été également disjointe par la Commission des finances du Sénat.

(1) Cette mesure n'est pas applicable aux exportations à destination de l'Algérie et des Colonies.

CHAPITRE III

LE TAUX DE LA TAXE

Le taux normal de la taxe 1.10 % est resté pour la généralité des affaires soumises à la taxe ce qu'il était primitivement. Dans le projet de budget de 1922, M. Doumer, Ministre des Finances, prétendait réaliser l'équilibre budgétaire en doublant le taux de la taxe. Il avait préconisé auparavant cette mesure comme rapporteur. Devant l'opposition parlementaire, il proposa de porter le taux seulement à 1.50 %, mais les Chambres ne voulurent pas ratifier une pareille aggravation de tarif qui, étant donné son uniformité, aurait conduit à une augmentation générale du coût de la vie et à la paralysie de nos exportations.

La loi du 22 mars 1924 en instituant le double décime a porté le taux de la taxe à 1.30 %.

On a critiqué l'uniformité du taux de la taxe : cette uniformité est anti-économique puisqu'elle ne tient pas compte de ce fait que les marchandises ne parcourent pas un nombre égal d'échelons entre le producteur et le consommateur, et sont par conséquent grevées d'une charge très variable. Si l'on voulait augmenter le tarif, il faudrait supprimer l'unité de taux qui est une injustice. A cette unité de taux cor-

respondent en effet deux manières différentes de liquider l'impôt, suivant que celui-ci est dû par un commerçant ou par un intermédiaire. Ce dernier, passible de l'impôt sur sa commission seulement, est très avantagé. Dès 1920, M. Marsal avait songé à élever le taux pour tous les intermédiaires atteints sur leur commission. En 1923, M. Baréty proposa à la Chambre de porter le taux à 8 % pour certains intermédiaires (l'amendement excluait les banquiers). Il ne fut pas voté.

Certains ont pensé remédier à l'improportionnalité de la taxe par une discrimination originale qui tiendrait compte du commerce envisagé d'une part, du nombre des échelons entre le producteur et le consommateur d'autre part.

Cette discrimination existait déjà à l'origine d'une façon assez simplifiée il est vrai pour les objets de luxe frappés d'une taxe de 10 % et pour les établissements, hôtels, cafés et restaurants frappés suivant la catégorie à laquelle ils appartiennent d'un impôt de 1.30, 3 ou 10 %. On a proposé aussi la discrimination pour les automobiles selon leur force, et selon qu'elles sont neuves ou d'occasion. (Amendement Japy; loi du 30 mars 1923.)

On s'est élevé au Parlement contre le traitement spécial des objets de luxe et des établissements de luxe. Les uns ont voulu le supprimer ou l'atténuer, les autres l'assouplir.

Pour les objets de luxe, une proposition de loi récente de M. Henry Paté (20 décembre 1924) tend à

supprimer l'impôt de 10 % qui les frappe. A l'appui de cette exonération on invoque que les objets de luxe constituent une grande partie de notre exportation et se trouvent, du fait de la taxe, concurrencés très sérieusement par les produits de luxe étrangers. Sur le marché intérieur lui-même les produits nationaux atteints par la taxe de luxe sont concurrencés par les produits étrangers. Pour M. Henry Paté la taxe de luxe est un obstacle sérieux aux plus heureuses initiatives et au progrès économique. Le producteur touché subit la mévente et avilit la qualité de ses produits. Par contre-coup, la main-d'œuvre elle-même est frappée.

Dès 1921, à la Chambre, on a proposé la suppression du classement pour les établissements, hôtels, cafés, restaurants (amendement Tapponier et Borel) qui auraient été frappés uniformément de l'impôt de 1.10 %. Cette mesure radicale ne fut pas acceptée, non plus que la proposition de M. Baréty qui tendait à diminuer la taxe de 10 % à 5 %.

Pour introduire plus d'équité dans le classement, plus d'égalité et de justice entre les redevables, sans priver le Trésor d'aucune recette, les Commissions des finances des deux Assemblées proposèrent une différenciation meilleure qui, multipliant les paliers, aurait serré la matière imposable de plus près : celle de la Chambre proposait une catégorie intermédiaire à 6 % ; celle du Sénat proposait d'établir cinq catégories : 1.10, 3, 5, 7, 10 %. Ni la Chambre ni le Sénat n'acceptèrent ces modifications. Cependant une telle

discrimination, permettant un classement plus souple, aurait, semble-t-il, permis de réparer certaines inégalités.

Des procédés de classement des Commissions résultèrent des inégalités de traitement qui les amenèrent à changer leur critérium : elles rangeaient au début les établissements dans chaque catégorie d'après des signes extérieurs, souvent trompeurs. Elles ont adopté un critérium plus rationnel : le prix moyen pratiqué dans chaque établissement.

La Chambre a voté quelques modifications à la composition de ces Commissions : elle a augmenté d'une unité le nombre des représentants du commerce intéressé siégeant à la Commission comme membres, puis elle a donné la présidence avec voix prépondérantes, qui appartenait au directeur d'une administration financière, au président de la Chambre de commerce.

CHAPITRE IV

LE RECOUVREMENT ET LE CONTROLE

1^{re} SECTION. — *Unification du recouvrement et du contrôle.*

Dans l'intérêt du Trésor, mais surtout dans celui du contribuable, la Chambre et le Sénat ont demandé que des simplifications soient apportées au recouvrement et des atténuations au contrôle.

D'après la loi de 1920, l'assiette, le recouvrement et le contrôle de la taxe sont répartis entre trois administrations financières : les contributions indirectes, l'enregistrement et les douanes, sans préjudice du contrôle toujours possible des contributions directes.

L'enregistrement dirige le recouvrement et le contrôle de la taxe dans les villes de plus de 5.000 habitants, quand le redevable n'est pas exercé par les contributions indirectes. Elle reçoit les déclarations des contribuables les plus importants.

Les contributions indirectes ont l'application de la taxe dans les campagnes et pour les assujettis déjà soumis à son contrôle (commerce des boissons).

Les agents des douanes perçoivent la taxe sur les marchandises importées.

Enfin, les contrôleurs des contributions directes visitent également les assujettis et vérifient leur chiffre d'affaires.

On a protesté contre cette multiplicité et on a demandé la centralisation de la perception et du contrôle aux mains d'une seule administration.

A cet inconvénient s'en ajoutait un autre au début : la superposition du contrôle des agents des différentes administrations. Mais le Ministre des Finances, le 6 février 1923 au Sénat, a assuré que les mesures nécessaires avaient été prises pour éviter que le même assujetti soit vérifié successivement par plusieurs administrations. Pour chaque assujetti aujourd'hui, la vérification relève donc d'un service financier déterminé.

Mais de département à départements, de contribuable à contribuable, il y a différence dans la détermination de l'administration qui recouvre, et variations dans le contrôle exercé, d'où des inégalités de traitement et des injustices dues à la différence des procédés, de jurisprudence et d'esprit de chaque administration.

§ 1. — *Etats de service et mérite des diverses administrations.*

Si l'unification semble rationnelle, la difficulté a été de savoir quelle administration devait être seule investie du recouvrement et du contrôle. On a alors présenté les états de service et la méthode de chaque

administration en en faisant ressortir les bons et les mauvais côtés.

On a tout d'abord comparé les mérites de l'enregistrement et des contributions indirectes au point de vue de l'application de la taxe. Si l'on compare les recouvrements effectués par les deux administrations, on constate que les contributions indirectes obtiennent de meilleurs résultats que l'enregistrement.

Cette différence de productivité tient aux différences de méthode et d'esprit professionnel des deux administrations : pour les assujettis à l'enregistrement, les droits sont portables; l'agent de l'enregistrement, sédentaire, ne connaît pas le contribuable. Il opère des redressements de droits sans pénalités exagérées. Habitué à analyser des textes et à discuter des points de droit, à chercher derrière des rédactions habiles la matière imposable qui se dérobe, il n'est pas fait pour l'action extérieure, pour découvrir la dissimulation et les fraudes de fait. Les redevables qui relèvent de l'enregistrement craignent plus le contrôle qu'ils ne le subissent, l'impôt devient facultatif. Comme le remarque M. Bérenger, « l'administration de l'enregistrement n'a pas eu les moyens de faire face entièrement à sa tâche. Les relations directes avec le redevable, les vérifications à domicile des pièces comptables, les contestations au sujet de la valeur des marchandises, du nombre des transactions, n'étaient guère du ressort d'une administration plus habituée à liquider la perception pour les actes notariés, à contrôler des droits de succession, à percevoir les droits dus par les socié-

tés. Manquant de personnel, elle se contente des déclarations qui lui sont faites. On relève dans son contentieux plus de consignations d'amendes pour retard dans le paiement que de procès-verbaux relevant des fraudes ou des dissimulations ».

Toute autre est la manière des contribution indirectes, gendarme du fisc, armée pour découvrir, endiguer et réprimer les fraudes. L'adaptation a été plus facile pour cette administration qui avait la pratique de l'exercice. Les droits sont pour la majeure partie quérables. L'agent de perception se rend au domicile du contribuable, le connaît, dresse des contraventions par procès-verbal ou traduit devant le tribunal correctionnel en cas de récidive. L'assujetti subit un contrôle approfondi de la part d'agents habitués aux moyens d'investigations les plus minutieux, durs en matière d'infractions, mais qui relèvent habilement les dissimulations et font rendre davantage à l'impôt.

§ 2. — *Centralisation aux mains des Contributions indirectes.*

Une proposition de résolution de M. Taurines, déposée à la Chambre le 23 novembre 1921, demandait à défaut de changement de l'assiette l'unification du recouvrement aux mains des indirectes. L'unification procurerait au Trésor des ressources plus importantes en lui permettant de faire des économies et de procéder à une nouvelle affectation du personnel plus judicieuse. Cette simplification soulagerait les com-

merçants et ferait cesser la concurrence sérieuse pour les commerçants honnêtes de ceux qui, soumis au contrôle insuffisant de l'enregistrement éludent l'obligation légale de payer l'impôt, ou minorent leurs déclarations, surtout dans les villes. L'impôt doit être une charge égale pour ceux qui y sont soumis. Avec les déficiences de la perception actuelle, il est perçu chez les uns sans base certaine, chez les autres il est encaissé en totalité. Partant, pour assurer l'unité de direction et de doctrine, pour faire des économies et supprimer les injustices, il faut confier à la seule administration des contributions indirectes la mission d'assurer la perception et le contrôle.

La Commission des finances du Sénat semblait également souhaiter la centralisation aux mains des indirectes, à l'encontre de la Commission du commerce.

Mais ce n'est pas la solution qui fut le plus généralement préconisée pour faire cesser les inégalités résultant de la dualité du recouvrement.

§ 3. — *Centralisation aux mains des Contributions directes.*

Au Sénat comme à la Chambre, on a demandé que les contributions directes fussent appelées à asseoir, à recouvrer et à contrôler la taxe. En février 1923, M. Marraud, au Sénat, proposa en ce sens la suppression du troisième alinéa de l'article 7 (67) « ainsi qu'à

ceux des autres services financiers désignés par un règlement d'administration publique..... » (1).

M. François Albert, considérant les contributions indirectes trop rigoureuses, trop policières et l'enregistrement trop bénin, fait également appel aux contributions directes mieux adaptées à cette tâche : l'administration des contributions directes est déjà en rapports avec les assujettis à la taxe pour l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. La cédule et la taxe ayant une base commune, le chiffre d'affaires, il était naturel qu'elles ne soient plus perçues par deux administrations distinctes. C'est ce que M. de Lasteyrie avait remarqué le 21 juin 1921 en demandant que la déclaration faite sur le chiffre d'affaires soit valable pour l'impôt cédulaire et réciproquement, ce système aurait entraîné une grande facilité dans la perception. A cette considération logique et pratique s'ajoute la préoccupation de faire cesser des inégalités tenant à des différences d'appréciations et de méthode. Cette transmission aux contributions directes de l'assiette, du recouvrement et du contrôle ferait disparaître le mécontentement des redevables « qui ne seraient plus traqués deux fois ». Les contributions directes avaient des rapports traditionnellement courtois avec les contribuables qui les préféraient aux agents des autres administrations. Les opérations de

(1) En 1923 un autre amendement du Sénat de MM. Chapsat et François-Albert, aux termes duquel « les poursuites ont lieu comme en matière de Contributions Directes », ne fut pas soutenu.

contrôle seraient rendues aussi supportables que possible pour le contribuable qui ne verrait plus là de l'inquisition. Au malaise du commerce qui, tributaire des indirectes, se considère exercé, succéderait l'apaisement des esprits. L'acclimatation de la taxe serait facilitée par les contributions directes qui sauraient agir envers des commerçants habitués au système des signes extérieurs, rebelles à l'exercice et aux investigations, qui dévoilent les secrets. Cette administration avait donné sa mesure en organisant l'application des impôts cédulaires, de l'impôt général, et de l'impôt sur les bénéfices de guerre. Le forfait facilitera sa tâche. Les agents des contributions directes réclament eux-mêmes le soin de percevoir et de contrôler la taxe. Leurs méthodes sont plus pratiques et moins rébarbatives.

En 1921, une proposition de loi de M. Bokanovski proposait la fusion de l'enregistrement et des contributions directes. A cause de la différence de formation et de tradition, il semble qu'il vaut mieux s'en tenir à rapprocher simplement les deux administrations et à coordonner leurs travaux.

Le 11 décembre 1924, M. de Chappedelaine réclama de nouveau l'unification de la perception dans une proposition de loi : « l'impôt sera assis, perçu et acquitté selon le mode propre aux contributions directes et spécial à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux ».

Cette réforme, maintes fois proposée, apporterait plus de simplicité et de clarté dans le recouvrement

de l'impôt. Elle le rendrait en outre plus supportable pour les redevables.

§ 4. — *Impossibilité d'une unification immédiate et complète.*

Cependant le Ministre des Finances n'a jamais accepté cette concentration qui paraît rationnelle du recouvrement et du contrôle de la taxe dans les mêmes mains. Il invoqua que la question de perception était d'ordre gouvernemental. Il répondit que si la centralisation était souhaitable, elle était pour le moment impossible : les contributions directes qui n'ont que 2.000 contrôleurs sont actuellement surchargées par l'application des impôts sur le revenu et des bénéfices de guerre, la revision des propriétés bâties et non bâties. Ce serait torpiller les impôts sur le revenu que de confier aux contributions directes cette nouvelle mission.

D'ailleurs, il faut reconnaître que l'unification totale n'est pas possible : la taxe doit être pour un certain nombre d'objets perçu par des administrations différentes en raison de la nature de l'objet : il est plus rationnel, il est même nécessaire que les contributions indirectes appliquent la taxe au commerce des boissons qui est soumis à son exercice. Les sociétés, en rapports continuels avec l'enregistrement, ne doivent pas lui échapper pour la taxe. Les importations, logiquement, doivent rester sous la dépendance des douanes en ce qui concerne la taxe.

Enfin, il n'en est pas moins vrai que pour la généralité des assujettis on doit souhaiter l'unification qui leur apporterait une simplification de perception et de contrôle, comme elle apporterait au Trésor des économies et des rendements progressifs.

2^e SECTION. — *Le privilège du Trésor.*

Sur la suggestion de M. Bérenger fut voté l'article 12 du projet ainsi rédigé : « L'impôt sur le chiffre d'affaires et les indemnités ou amendes dues par les redevables de cet impôt jouissent soit dans les successions soit dans le faillites ou tous autres cas du privilège des contributions directes ». Il s'agit du privilège accordé par la loi du 12 novembre 1808 pour le recouvrement des contributions directes, et par l'article 76 de la loi du 28 avril 1816 pour le recouvrement du droit de timbre). Il garantit le recouvrement de l'impôt dû pour l'année échue et pour l'année courante et porte sur les récoltes, fruits, loyers et revenus des immeubles du redevable, sur tous les meubles et autres effets mobiliers de ce dernier. Ce privilège est étendu, par l'article 12, à la matière du chiffre d'affaires. L'absence du privilège avait été pour le Trésor la cause de pertes importantes. Or, il n'est pas admissible que les créanciers d'un commerçant puissent se distribuer l'impôt que celui-ci a récupéré sur les personnes avec lesquelles il a fait des affaires et qu'il s'est abstenu, contrairement à la loi, de verser au Trésor. C'était d'ailleurs la contre-partie pour M. Bé-

renger, des dispositions étendant le bénéfice du paiement mensuel, trimestriel ou forfaitaire à des catégories plus nombreuses de contribuables; les délais accordés augmentant pour le Trésor le risque de son recouvrement.

3^e SECTION. — *Secret professionnel et droit de vérification.*

L'article 11, introduit dans le projet sur la suggestion de M. Béranger également, astreint au secret professionnel dans les termes de l'article 378 du Code pénal toutes les personnes appelées à l'occasion de leurs fonctions ou attributions à intervenir dans l'établissement, la perception ou le contentieux de la taxe.

On s'est fréquemment élevé au Parlement contre le droit de vérification inopinée et générale que donne aux agents du Trésor l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 vis-à-vis des commerçants faisant un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs. L'article 5 de la loi du 16 avril 1924 prévoit que cet article 32 ne pourra pas jouer vis-à-vis des bénéficiaires du forfait de 200.000 francs prévu par cette loi.

CHAPITRE V

LE PAIEMENT

Aux termes de l'article 67 de la loi du 25 juin 1920, les redevables doivent payer mensuellement la taxe d'après le relevé de leur chiffre d'affaires du mois précédent. Trois idées à ce sujet se sont fait jour : on a proposé d'une part d'espacer les versements, d'autre part de modifier la base, la consistance du paiement par certaines modalités, enfin d'apporter des simplifications et des facilités à la déclaration et aux modes d'acquittement de la taxe.

1^{re} SECTION. --- *Le paiement trimestriel.*

Le 16 novembre 1920, M. H. Fougères proposait le paiement semestriel; le 18 novembre 1920, M. Dariac demandait le paiement semestriel ou trimestriel. Enfin, le 28 juin 1921, l'amendement de M. Taurines disait : « Le paiement de la taxe se fera trimestriellement ».

Le versement trimestriel aurait pour effet de rendre les frictions entre l'administration et le redevable moins fréquentes et de faciliter à l'assujetti l'apurement de ses écritures et le versement de la fraction

d'impôt. En espaçant les formalités on les rendait plus supportables. Le paiement trimestriel était également demandé par les associations de fonctionnaires.

Mais le Trésor avait intérêt à ce qu'on maintint le paiement mensuel pour deux raisons : la généralisation du paiement trimestriel serait onéreuse pour le Trésor auquel elle ferait perdre au moins 50 millions d'intérêt. Le Trésor pourra se trouver dans des embarras, encore plus grands. Or, on devait maintenir à la taxe le caractère d'impôt de trésorerie apportant chaque mois des recettes régulières. D'autre part, le paiement trimestriel ne serait pas sans danger pour le Trésor : on pouvait craindre que les commerçants qui devraient de très grosses sommes n'éprouvassent peut-être de la gêne à les verser à l'expiration du trimestre, et le Trésor n'est pas encore, à l'heure actuelle, armé du privilège pour le recouvrement de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Les commerçants non soumis au forfait qui ont une comptabilité organisée peuvent facilement déclarer et payer tous les mois. Ils ne réclament pas le changement. Des facilités de paiement en ce sens ne furent donc accordés qu'aux bénéficiaires du forfait auxquels on accorda le paiement par fractions trimestrielles.

2^e SECTION. — *Le régime des acomptes.*

M. Bérenger proposait, dans son rapport du 26 octobre 1922, le système des acomptes qui, rectifié, devait devenir la deuxième partie de l'article 14 de la

loi du 30 mars 1923 dispensant sous certaines conditions de l'obligation du relevé mensuel.

M. Béranger distinguait les contribuables qui ont un chiffre d'affaires supérieur à 120.000 francs et ceux qui ont un chiffre d'affaires inférieur.

Ceux qui ont un chiffre d'affaires supérieur se plaignent d'être assujettis au règlement mensuel, mais il est impossible, comme on l'a vu, de renoncer au paiement mensuel à cause de la perte d'intérêts qui en résulterait pour le Trésor. Mais ils se plaignaient aussi de la difficulté qu'ils éprouvaient à apurer chaque mois leurs écritures assez rapidement pour déposer le relevé mensuel. C'est à ce projet que répond le système de M. Béranger : le redevable versera chaque mois à titre d'acompte une somme fixe calculée en raison d'un douzième de l'impôt payé pour l'année précédente, sauf règlement avec le Trésor après expiration de l'année d'après le chiffre d'affaires réellement effectué durant cette année, et déclaré dans les 3 premiers mois suivant l'expiration de l'année.

Ainsi le contribuable aura à la foi l'avantage de ne plus avoir à produire une déclaration mensuelle, mais seulement une déclaration annuelle, et de connaître d'avance d'une façon certaine la somme qu'il aura chaque mois à verser au Trésor. Il pourra demander la revision si son chiffre d'affaires, durant le premier semestre, a été inférieur au tiers du chiffre d'affaires de l'année précédente et, dans ce cas, une réduction proportionnelle des acomptes à verser et déjà versés.

Ceux qui ont un chiffre d'affaires inférieur à 120.000 francs pouvaient jouir du même régime, mais ne paieraient que tous les trois mois. Comme ceux de la première catégorie, ils devaient régler définitivement avec le Trésor dans le premier trimestre de l'année suivante et acquitter le complément avant le 1^{er} mai.

Ce système d'acomptes introduisait en matière de chiffre d'affaires un mode provisoire de liquidation déjà employé pour l'acquittement de certains droits d'enregistrement dus par les sociétés. A cause des fluctuations du chiffre d'affaires, le redevable avait toujours le droit de choisir entre le régime de droit commun et le régime des acomptes.

L'adoption de l'amendement Serre par le Sénat, qui étendait le bénéfice du forfait à tous les contribuables faisant moins de 120.000 francs, rendit caduque la deuxième catégorie des bénéficiaires du régime des acomptes.

Ainsi donc, tandis que le projet de M. Bérenger comprenait quatre catégories : 1^o droit commun; 2^o paiement mensuel et déclaration annuelle pour ceux faisant plus de 120.000 francs d'affaires par an; 3^o paiement trimestriel et déclaration annuelle pour ceux faisant moins de 120.000 francs d'affaires par an; 4^o système forfaitaire, l'article 14 de la loi du 30 mars 1923 comprend le droit commun, le régime des acomptes pour les redevables faisant plus de 120.000 francs d'affaires par ans et le régime forfaitaire pour ceux qui font un chiffre d'affaires inférieur à 120.000 francs par an.

Le régime du forfait et le régime des acomptes sont rigoureusement indépendants. Dans le premier cas, il y a liquidation définitive, dans le second, liquidation provisoire.

3^e SECTION. — *Perfectionnement de la déclaration et des modes d'acquittement par correspondance.*

On a songé à perfectionner tout d'abord la déclaration : actuellement le redevable acquitte mensuellement l'impôt d'après le relevé qu'il a établi lui-même. On a émis l'idée que l'administration devrait mettre à la disposition des redevables des formules claires et commodes comme celles qui sont mises à la disposition des redevables de l'impôt général sur le revenu (1).

On a demandé également de faciliter les modes d'acquittement de l'impôt. Le 27 juillet 1921 déjà, à la Chambre, M. Sénac déclara avec raison qu'il fallait, pour décharger l'administration, ajouter de nouvelles facilités au paiement de l'impôt par correspondance ou par traite. Il faut dispenser, disait-il, le contribuable des frais et formalités que lui imposent le décret du 24 juillet 1920 et l'arrêté du 14 septembre 1920. L'Etat doit prendre à sa charge les frais d'établissement et d'envoi des traites; les paiements faits par traites à domicile doivent être recouvrés sans frais.

(1) M. Desbats. *Revue Polit. et Parl.*, sept. 1924.

Il faut encore éviter la réexpédition des traites qui gêne et retarde la perception : en effet, les traites présentées à domicile, quand le destinataire a changé de domicile sont retournées à l'administration qui les a tirées. Il faut obtenir de l'administration des postes qu'elle fasse suivre les traites à la nouvelle adresse du redevable. Il faut faire recouvrer à domicile les traites de plus de 5.000 francs par l'intermédiaire de la Banque de France et dispenser les mandats-cartes et mandats ordinaires de taxes exigées jusqu'ici.

Le décret du 12 avril 1922 décide que l'impôt peut être acquitté dans les bureaux de poste au moyen du mandat spécial appelé mandat-contributions. Le reçu de la poste est libératoire s'il est délivré en échange d'un mandat-contributions régulièrement établi comprenant le montant de l'impôt augmenté, s'il y a lieu, du coût du timbre-quittance.

L'arrêté ministériel du 7 avril 1924 vient faire droit à certaines réclamations de M. Sénac. Il abroge l'arrêté ministériel du 14 septembre 1920. Il décide que les traites ou autres titres ne seront pas réexpédiés par le service des postes en cas de changement d'adresse des redevables, que les frais de traite et de recouvrement à ajouter au montant de l'impôt payable par traites présentées aux redevables par le service des postes se composent : d'une somme fixe de 20 centimes quelque soit la somme à recouvrer et du droit proportionnel d'encaissement édicté par les lois en vigueur fixant le tarif des taxes postales.

CHAPITRE VI

PENALITES ET CONTENTIEUX

1^{re} SECTION. — *Nécessité d'atténuer les pénalités.*

Dès le début de l'application de la loi du 25 juin 1920 on se rendit compte que les sanctions des obligations des redevables étaient trop rigoureuses et qu'il fallait les atténuer pour éviter de renforcer les récriminations des assujettis. Les sanctions prévues par l'article 68 n'étaient proportionnées en effet ni à la gravité de la faute, ni au montant de la fraude. La répression trop sévère exaspérait les contribuables, ou bien les pénalités servaient d'intimidation, la punition excessive n'était pas appliquée, l'administration transigeait. On tombait dans l'arbitraire, trop souvent dans l'injustice, d'autant plus que le degré des pénalités variait d'un contribuable à un autre, l'enregistrement faisant de larges concessions et transigeant, les contributions indirectes réprimant sévèrement souvent de simples irrégularités dans la tenue du livre, des erreurs de date, des retards de quelques jours qui étaient frappés d'amendes fiscales exorbitantes. Des commerçants souvent de bonne foi étaient sévèrement punis pour des infractions de peu d'importance, des

erreurs involontaires. Il fallait donc atténuer les pénalités mais, pour sauvegarder les intérêts du Trésor, les contribuables de mauvaise foi devaient toujours être sévèrement punis. Il fallait frapper sérieusement les fraudeurs pour ne pas énerver le contrôle en multipliant les agents qu'on discréditerait.

La Commission des finances de la Chambre en 1921 rejeta l'amendement de M. Raynaldy qui proposait de transposer en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires le système de pénalités appliqué aux fraudes en matière de droits de mutation par décès : 0.50 % le premier mois, 1 % les cinq mois suivants, 1.50 % pour les autres mois avec maximum de 50 %. Elle remarquait en effet que la liquidation de la taxe était autrement facile que celle des droits de succession, que d'autre part avec ces amendes les contribuables auraient intérêt à différer le versement des sommes qu'ils devaient au Trésor. En conséquence, elle ramena le minimum des amendes de 1.000 francs à 50 francs, mais elle substitua à la distinction de l'article 68 une nouvelle distinction.

L'article 68 distinguait les contraventions qui n'ont privé le Trésor d'aucun impôt, et celles qui ont eu pour effet de retarder l'encaissement de l'impôt exigible. Les premières étaient frappées d'une amende fixe de 1.000 francs (1.250 avec les décimes), les secondes étaient punies pour chaque mois ou fraction de mois de retard d'une amende égale à l'impôt exigible.

A cette distinction, la Commission substituait la distinction suivante :

1° Les insuffisances ou omissions étaient punies d'une amende fiscale égale à 25 % de l'impôt non payé dans le délai par mois ou fraction de mois de retard;

3° Les autres contraventions (défaut de déclaration d'existence, irrégularité) d'une amende de 50 francs à 1.000 francs sans décimes.

2° SECTION. — *L'article 14 de la loi du 30 mars 1923.*

La Chambre ratifia ces dispositions en votant l'article 9 le 30 juin 1921.

Mais la Commission des finances du Sénat fut encore plus libérale : en cas de retard, elle stipula des intérêts de retard, suffisamment élevés pour que les contribuables n'aient pas la tentation de différer le versement, indemnité compensatrice du préjudice causé au Trésor : 1 % pendant le premier trimestre, 1.50 % pendant le deuxième trimestre, 2 % pendant les trimestres suivants.

C'était le système de l'enregistrement, aggravé. — Les insuffisances ou omissions n'étaient plus frappées que du quintuple du droit éludé. — Les autres contraventions d'une amende de 50 à 1.000 francs.

En cas de fraudes évidents ou de récidive avec intention frauduleuse des peines correctionnelles étaient toujours prévues, prononcées par les tribunaux correctionnels.

Les propositions de la Commission des finances vo-

tées par le Sénat et acceptées par la Chambre furent disjointes et constituèrent l'article 14 de la loi du 30 mars 1923.

3^e SECTION.— *Proposition de modification à l'article 14.*

Mais la Chambre a voté, le 17 décembre 1923, un amendement de MM. V. Constant et Manceau, incorporé au projet de loi qui adoucit encore les pénalités, d'une façon exagérée : malgré l'opposition de M. Bokanovski, rapporteur de la Commission des finances, la Chambre a ainsi modifié le 4^e alinéa de l'article 14 de la loi du 30 mars 1923 :

« Toute autre contravention est punie : 1^o s'il s'agit d'une omission ou d'une insuffisance commise *sans intention frauduleuse*, soit dans le livre prescrit à l'article 66 ou dans la comptabilité en tenant lieu, soit dans le relevé dont le dépôt est prescrit par l'article 67, d'une amende fiscale égale au maximum à *deux fois* le montant de l'impôt éludé ou compromis avec minimum de 50 francs sans décimes. La présente disposition ne s'applique pas en cas de récidive. »

Comme c'est l'administration qui sera juge de la bonne foi, et qu'il y a apparence que l'administration et le contribuable ne s'entendront pas sur le point de savoir s'il y a ou non intention frauduleuse, auquel cas l'amende reste du quintuple, cet amendement s'il est maintenu par le Sénat aura pour conséquence l'extension des litiges et des recours aux tribunaux correctionnels.

D'autre part, la loi du 16 avril 1924 dispensant 1.500.000 contribuables sur 1.700.000 de la tenue de toute comptabilité, il semble inopportun de consacrer cette nouvelle atténuation qui, ne pouvant viser que de grosses maisons ayant une organisation comptable, n'a aucune raison d'être. Elle les favoriserait sans aucun motif. Sous prétexte d'apaiser les esprits, on risque par de semblables mesures d'énervier le contrôle et d'amoindrir le rendement en développant la fraude.

4^e SECTION. — *Autorité chargée d'appliquer
les pénalités.*

Les pénalités, même atténuées, ne doivent pas être arbitrairement appliquées. C'est pourquoi M. Desbats a proposé de substituer à l'administration active le juge administratif dans l'application des pénalités et, à cet effet, l distingue les redevables qui ont souscrit une déclaration de ceux qui n'en ont pas souscrit.

Pour les premiers, actueelllment l'administration (art. 68.2) relève les insuffisances et applique spontanément, parfois arbitrairement les pénalités (1). Disposant des maxima et minima du paragraphe 2 de l'article 14, elle en fait un moyen de pression sur les

(1) Certains parlementaires ont prétendu que la base des pénalités était parfois constitué par des dénonciations secrètes ou des pièces anonymes. Ils ont demandé que l'intéressé ait toujours le droit de demander communication de son dossier. (Ch. 23, janv, 24, A. Borrel).

contribuables qui seraient tentés de plaider contre elle. M. Desbats propose qu'à l'avenir le Conseil de préfecture ait à examiner le bien fondé de la déclaration sur recours direct du contribuable contre les réserves de l'administration, et prononce seul les pénalités, dans le cas où l'administration aurait réussi à démontrer la mauvaise foi du redevable.

Pour les seconds, qui peuvent être également de bonne foi, la pénalité ne devra pas être appliquée avant que le contribuable ait été mis en demeure de faire une déclaration dans des délais fixés, et le recours direct est aussi admis contre la demande de l'administration.

De toutes façons la pénalité ne serait appliquée que si le contribuable est de mauvaise foi, que si cette mauvaise foi est établie par l'administration devant le juge administratif, et elle ne sera jamais fixée que par le juge qui disposera d'un maximum et d'un minimum.

Cette réforme apporterait sans doute une plus grande équité dans les punitions mais ne manquerait pas d'énervier le contrôle en le rendant moins redoutable et en ralentissant l'application des pénalités d'une façon fâcheuse.

Le législateur n'a pas consacré cette réforme; les pénalités sont toujours prononcées par les agents des services financiers compétents.

Un décret du 6 juillet 1922 a décidé que les remises et les transactions sur pénalités seront consenties définitivement par le directeur départemental intéressé

quand le montant des droits fraudés est inférieur à 1.000 francs, ou quand les pénalités sont inférieures à 5.000 francs; par le directeur général intéressé quand le montant des droits fraudés est inférieur à 4.000 francs, ou quand les pénalités sont inférieures à 20.000 francs; par le Ministre des Finances quand ces chiffres sont dépassés.

En décembre 1923, la Chambre vota la suppression du 2^e paragraphe de l'article 70 qui institue un fonds commun des amendes, et son remplacement par un fonds commun sur les encaissements (à l'exclusion de tout le contentieux) proportionnel aux encaissements (20 centimes par 100 francs), ce qui devait donner 6 millions par an. Le fonds sera réparti annuellement en tout ou en partie entre les différentes catégories d'agents du cadre départemental des administrations. L'article 170 du projet de budget reprenait ce fonds commun sur les encaissements en limitant le prélèvement à 10 centimes par 100 francs. La Commission le réduisit encore à 5 centimes. Le texte ainsi accepté par la Chambre fut rejeté par la Commission sénatoriale des finances.

5^e SECTION. — *Modifications à apporter au contentieux.*

Comme l'a dit M. Desbats, le contentieux de la taxe sur le chiffre d'affaires établi par l'article 70 de la loi du 25 juin souffre d'un vice originel qui tient à ce qu'il a été établi suivant les directives de l'administration de l'enregistrement. Or, alors que les contribu-

tions directes connaissent un contentieux civil présentant toutes garanties pour le contribuable, l'enregistrement ne connaît qu'un contentieux répressif. Le contribuable ne pourra discuter les prétentions de l'administration qu'à charge pour lui s'il succombe de payer des droits supplémentaires, des pénalités sévères. Il en est de la taxe sur le chiffre d'affaires comme des successions ou des donations. L'article 70 visant une instance civile concerne seulement l'action en restitution (action en paiement de l'indû). Ce qui révèle l'esprit plus fiscal que juridique de ce contentieux, c'est qu'alors que l'action de l'administration se prescrit par 3 ans, celle du contribuable se prescrit par 2 ans.

Outre les garanties à donner au contribuable en déférant au juge administratif la mission de prononcer les pénalités, il serait bon de simplifier la procédure, qui est trop complexée. L'article 70 prévoit deux cas : l'opposition à contrainte et la procédure ordinaire. Dans le premier cas, elle exige une formalité coûteuse et inutile : l'assignation. Un mémoire suffirait pourvu qu'il soit motivé. Dans le second, l'article 70 renvoie à la loi du 22 juillet 1889 qui établit une procédure trop compliquée et trop lente en l'occurrence. En outre, devant le Conseil de préfecture on devrait rendre le pourvoi suspensif du recouvrement, à charge pour la partie qui succombera dans l'instance de verser des intérêts moratoires au taux légal.

Le législateur ne s'est pas encore inspiré de ces vues judiciaires pour réformer le contentieux. Sur la pro-

position de M. Bérenger une adjonction (article 9 du projet) a été votée par la Chambre et le Sénat à l'avant-dernier alinéa de l'article 70. « (Les instances...) sont suivies devant les deux degrés de juridiction par l'administration compétente pour recouvrer l'impôt ». Le texte donne aux administrations chargées du recouvrement les pouvoirs propres, qu'elles ont déjà à l'égard des autres impôts dont la perception leur est confiée, de représenter le Trésor dans toutes les phases de la procédure. On avait en effet contesté au directeur départemental le droit de représenter le Trésor devant les Conseils de préfecture en soutenant que cette mission rentrait dans les attributions du préfet.

Le Conseil d'Etat a décidé qu'il appartenait au seul Ministre des Finances de signer les pouvoirs formés devant lui contre les arrêtés des Conseils de préfecture.

DEUXIEME PARTIE

REMANIEMENTS DE LA TAXE SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES TENDANT A SA SUPPRESSION PARTIELLE OU TOTALE

En dehors des modifications qu'on a proposé d'apporter ou qu'on a apportées au régime même de la taxe sur le chiffre d'affaires, on a depuis cinq ans présenté et discuté des remaniements généraux ou spéciaux dont le but était, soit de changer plus ou moins complètement l'assiette de la taxe, soit de substituer au principe de la taxe un autre principe fiscal.

Les uns suppriment entièrement la taxe et comblerent le trou budgétaire soit par une majoration des impôts sur la fortune, soit par l'institution d'un impôt unique sur le commerce et l'industrie, soit par une taxe générale à la production. Les autres, moins hardis, se bornent à une réforme partielle : ils opèrent des dégrèvements et cherchent des ressources équivalentes soit dans un renforcement des impôts directs existants, soit dans des taxes spéciales à l'origine. Plus on va,

d'ailleurs, moins on ose supprimer entièrement la taxe, dont la productivité augmente, et la remplacer par une forme fiscale nouvelle qui serait d'un rendement aléatoire.

C'est dans le renforcement des impôts existants, principalement des impôts directs, que certains ont proposé de trouver les ressources que donne la taxe, en particulier par une majoration du taux, ou par de nouvelles mesures pour réprimer la fraude.

Pour d'autres, la meilleure modalité de remplacement serait représentée par un impôt unique, de répartition pour les uns, de quotité pour les autres, mais qui est basé sur les signes extérieurs et se rattache aux principes fiscaux d'avant guerre.

Enfin, on a proposé de changer soit complètement, soit partiellement l'assiette de la taxe en limitant le nombre des perceptions pour simplifier les formalités et augmenter les rendements : cette solution de la taxe à l'origine, on l'a d'abord proposée pour tous les produits, puis pour certains seulement qui paraissent mieux s'y prêter. En 1925, l'impôt à la production est préconisé par certains comme la forme fiscale nouvelle vers laquelle on doit s'acheminer, et qu'on doit interpréter d'une façon pratique.

Nous étudierons successivement ces modalités de remplacement dans cinq chapitres.

1° Renforcement des impôts directs et répression de l'évasion fiscale;

2° L'impôt unique basé sur les signes extérieurs;

3° La taxe générale à la production;

4° Les taxes spéciales à la production;

5° Les dégrèvements et les taxes à la production dans le projet de budget de 1925.

CHAPITRE PREMIER

RENFORCEMENT DES IMPOTS DIRECTS ET

REPRESSION DE L'EVASION FISCALE

Certains ont voulu supprimer la taxe par paliers et cherchent des ressources de compensation dans un renforcement de l'assiette des impôts directs. Les propositions faites dans ce sens ne sont pas dénuées d'esprit démagogique. Elles aboutissent à grever la fortune acquise si lourdement qu'elle est pour ainsi dire confisquée.

1^{re} SECTION. — *Proposition de MM. Félix et Barthe*
(9 juin 1922).

La proposition Félix et Barthe (9 juin 1922) limite le champ d'application de la taxe aux seules sociétés anonymes et en exonère tous les autres redevables. Les recettes équivalentes à la perte pour le Trésor de la suppression partielle de la taxe, on les trouvera dans un renforcement de l'assiette des impôts directs.

Les auteurs de la proposition insistaient sur les vices de la taxe : impôt anti-économique, pénalisant les familles nombreuses, nécessitant surtout un contrôle inquisitorial, un contact permanent et irritant entre l'administration et le redevable. Elle comporte des obligations multiples et compliquées assorties de sanctions rigoureuses, de menaces et de difficultés pour le contribuable. Son assiette a compliqué l'administration fiscale, exige des frais de perception et de contrôle souvent considérables pour un rendement souvent dérisoire.

De ces critiques il résultait que l'application de la taxe n'était possible et rationnelle que pour ceux auxquels la loi impose depuis longtemps la tenue d'une comptabilité, base normale d'une assiette incontestable. Les palliatifs sont insuffisants : le système forfaitaire désavantageux pour le Trésor entraîne de nouvelles inégalités. La conséquence est la nécessité de l'abrogation de l'impôt sur le chiffre d'affaires pour les redevables autres que les sociétés anonymes.

On demandera les ressources qu'on tirait de la taxe à un impôt plus rationnel et moins inquisitorial, l'impôt sur le revenu dont on augmentera le rendement :

1° En diminuant, ou même en supprimant la fraude et l'évasion fiscale. Pour aboutir à ce résultat, en attendant qu'une entente internationale permette la substitution fructueuse des titres nominatifs aux titres au porteur, on percevra l'impôt général sur le revenu forfaitairement sur toutes les valeurs mobilières (même sur les rentes sur l'Etat) au moment même du

paiement du coupon ou du dividende, comme en Angleterre, et non plus postérieurement à ce paiement sur la déclaration du redevable. Cet impôt sera de 15 %. Cette mesure semble théoriquement dégrever les gros capitalistes, mais comme aujourd'hui en réalité ils s'arrangent pour ne pas payer l'impôt général, on les atteint sérieusement. On réserve la progressivité et l'abattement en restituant l'impôt à ceux qui fourniront la preuve que le montant de leurs revenus est inférieur au revenu légalement exonéré. Cette mesure donnera 2 milliards;

2° En perfectionnant les administrations fiscales par la fusion de l'enregistrement et des contributions directes (proposition Bokanovski 1921), en organisant le contrôle plus strictement;

3° En diminuant le nombre des cotes en retard : la déclaration du contribuable donnera lieu à une liquidation immédiate provisoire. On supprime l'intervention du préfet et l'émission du rôle collectif.

Seules les sociétés paieraient l'impôt de 1.10 %. L'importance de leurs opérations et le faible pourcentage de leurs frais généraux justifient cette imposition, comme leur comptabilité et la surveillance à laquelle elles sont soumises en facilitent l'application. Le recouvrement sera toujours mensuel. Contrôle et recouvrement seront confiés à une seule administration (enregistrement-contributions directes).

Telle est l'économie de la proposition de MM. Félix et Barthe.

La taxe forfaitaire de 15 % perçue sur les coupons

aboutit à une aggravation inique des charges qu pèsent actuellement sur les valeurs mobilières. La procédure de restitution paraît tout à fait difficile à faire fonctionner : en tout cas le contribuable aurait la charge de la preuve, souvent délicate à établir. C'est renoncer à la véritable application de la progressivité et tuer les valeurs mobilières.

Une pareille mesure risquerait plutôt d'augmenter l'évasion fiscale que de la supprimer; en donnant plus d'intérêt à la fraude on la rend plus ingénieuse et plus audacieuse. Non seulement une telle mesure ne donnerait pas les résultats qu'on en attend mais comme elle entraînerait la dépréciation des valeurs mobilières, elle toucherait les producteurs, directement ou indirectement.

La réorganisation de l'administration des finances et la modification au paiement de l'impôt sont des mesures moins chimériques et plus faciles à réaliser. Mais on ne peut en escompter les recettes qu'on tire de la taxe sur le chiffre d'affaires. Si donc celle-ci mérite certaines des critiques que lui ont adressées MM. Félix et Barthe, le système de remplacement qu'ils préconisent paraît inapplicable.

2^e SECTION. — *Proposition de M. Archimbaud*
(4 juillet 1922).

La proposition de loi de M. Archimbaud (4 juillet 1922) cherche également les ressources compensatrices de la suppression de la taxe dans une majoration

du taux des impôts directs. Elle commence par faire le procès de la taxe : impôt mauvais dans son principe parce qu'impôt de consommation, c'est-à-dire improportionnel et d'un rendement incertain, elle présente une application fertile en difficultés et en inconvénients amplifiés par les circonstances actuelles. Son incidence introduit des inégalités choquantes entre les commerçants : c'est qu'en effet les produits ne faisant pas l'objet d'un même nombre de transactions, l'impôt ne représente pas un coefficient uniforme de majoration. La grande entreprise est favorisée, étant plus proche de la production. La taxe facilite la croissance des trusts verticaux. Le petit commerçant, dans l'obligation de recourir aux divers intermédiaires, a un prix de vente majoré de cinq ou six fois 1.10 %. Il est tout à fait défavorisé. Il s'ensuit un accroissement injustifié des prix, et la taxe loin de l'atténuer aggrave la crise économique actuelle par son action néfaste à la fois sur le marché intérieur et sur le marché extérieur, la hausse des matières premières entraînant l'élévation du prix des produits manufacturés, facteur essentiel de notre exportation. Un argument d'ordre moral milite encore en faveur de la suppression : le découragement du petit commerçant qui l'incite à la fraude.

Comme ressources de remplacement on ne s'adressera pas aux impôts de consommation qui représentent déjà 52 % de nos recettes fiscales, mais aux impôts directs.

Une seule modification d'assiette est proposée : on

supprime pour l'assiette de l'impôt général sur le revenu la déduction de l'impôt payé par le redevable au titre de l'année précédente.

Mais plusieurs augmentations de taux sont envisagées : on mettrait un décime sur l'impôt général sur le revenu, un décime également sur la taxe sur le revenu des valeurs mobilières.

Enfin, M. Archimbaud propose une majoration de 50 % du taux de la taxe sur le revenu des valeurs mobilières au porteur, pour dédommager le Trésor des fraudes qu'entraînent pour lui les titres au porteur.

Sans doute, ajoutait M. Archimbaud, ces mesures ne suffiront pas à compenser les rendements de la taxe, mais tous les impôts enregistreront des plus-values quand la prospérité renaîtra à la suite de la suppression de la taxe.

La proposition de loi de M. Archimbaud présente un ensemble de mesures insuffisantes et impossibles à réaliser.

Insuffisantes car ces mesures seraient loin de fournir les milliards que procure la taxe et l'on ne peut tabler sur les plus-values problématiques des autres recettes fiscales.

Impossibles à réaliser car on a atteint aujourd'hui des taux si élevés que les dépasser serait une lourde faute sociale et économique. D'ailleurs, la taxe de 50 % sur les titres au porteur entraînerait leur disparition, dont on a maintes fois relevé les inconvénients de toutes natures.

3^e SECTION. — *Proposition de MM. Léon Blum et Vincent Auriol (30 novembre 1923).*

Quand fut introduite dans notre régime fiscal en 1920 la taxe sur le chiffre d'affaires, le parti socialiste avait proposé pour combler les trous budgétaires l'impôt sur le capital. A cette solution le Parlement préféra la taxe, que le parti socialiste considère comme « le plus injuste, le plus absurde, le plus néfaste des impôts, impôt complémentaire de consommation sur les masses qui travaillent ». Rien d'étonnant dès lors à ce que le 30 novembre 1923, lorsque le projet modificatif de la taxe revint à la Chambre pour être discuté, ce parti proposât de nouveau de substituer à la taxe un prélèvement sur la richesse acquise, et des ressources provenant de la répression de la fraude. Impôt anti-économique et antidémocratique, la taxe doit être abrogée et remplacée, dit le contre-projet de MM. Blum et Auriol « par une majoration progressive des droits successoraux à partir des successions de 50.000 francs et au-dessus et par les produits résultant de l'endossement obligatoire des titres au porteur ».

M. Auriol, à la Chambre, énuméra longuement tous les inconvénients de la taxe sur le chiffre d'affaires, qu'il avait d'ailleurs prévus : augmentation du coût de la vie, vexations sans nombre, recouvrement onéreux, ruine du petit commerce et de la petite industrie.

La solution qu'il préconisait était-elle applicable ?

En ce qui concerne les droits de succession, ils semblent être arrivés à la limite extrême du rendement qu'on peut en attendre, sous peine de voir la matière imposable peu à peu se restreindre et la fraude se développer. Les droits de succession ont plus que triplé : 1913, 327 millions; 1922, 925 millions; 1924, plus d'un milliard. La loi créant la taxe sur le chiffre d'affaires n'a-t-elle pas également très fortement élevé les droits de succession? N'a-t-on pas dû les limiter à 80 %, le jeu des droits et de la taxe successorale pouvant conduire à la confiscation? Ni l'augmentation des droits, ni l'investiture à l'Etat de la qualité d'héritier pour une part d'enfant dans les grandes successions collatérales (proposition de M. Bokanovski reprise par les socialistes) ne peuvent plus se justifier aujourd'hui pas plus socialement que financièrement. D'ailleurs la limitation à 50.000 des successions non grevées ne mène à rien, si l'on veut dégrever les commerçants. Qu'est-ce en effet qu'un fonds de commerce de 50.000 francs? Par le relèvement des droits successoraux les commerçants seront pour la quasi-totalité atteints et bien plus durement que par la taxe sur le chiffre d'affaires parce qu'à un moment particulièrement critique.

Sans doute on doit réprimer l'évasion fiscale, encore que peut-être on ne l'ait exagéré (3 milliards de revenus déclarés sur 22 effectivement encaissés, a-t-on dit). Mais si théoriquement l'endossement obligatoire aurait ce bon résultat de supprimer l'évasion fiscale, il aurait pratiquement des résultats si détestables qu'on

ne peut plus sérieusement l'envisager. On a plus d'une fois signalé tous les inconvénients de la transformation des titres au porteur en titres nominatifs, inconvénients qui ont conduit les pays qui avaient adopté cette mesure à l'abandonner : suppression du marché à terme et de sa fonction économique, diminution des facilités de placement des emprunts du Trésor, répercussions sur le change, impossibilité d'un contrôle efficace, etc.

CHAPITRE II

L'IMPOT UNIQUE

1^{re} SECTION. — *Impôt de répartition* (Propositions de MM. Taurines et Aubriot, 23 novembre 1921 et 23 mars 1922).

On a d'abord songé à établir la taxe sur le chiffre d'affaires sous la forme d'un impôt unique, impôt de répartition. C'est à quoi tend une *proposition de résolution de M. Taurines* du 23 novembre 1921. Si on établissait le chiffre d'affaires sur la base de la répartition le montant total de l'impôt serait déterminé par une loi. Puis des décrets feraient la répartition départementale. Dans chaque département la taxe serait répartie pour chaque canton, puis pour chaque commerçant, soit par les Chambres de commerce départementales, soit par des commissions spéciales de répartition, des commissions de classement, qui détermineraient la quote-part de chaque assujetti d'après les signes extérieurs. Un tribunal d'arbitrage jugerait les désaccords sur la fixation de la quote-part.

Les avantages présumés de cette transformation de la taxe seraient une économie pour le Trésor, résultant d'une réduction possible du nombre des fonctionnaires. Les redevables n'auraient plus à subir les

contacts fréquents et irritants avec le fisc. Connaissant le montant de leur contribution et l'échéance, ils pourraient prendre leurs dispositions en conséquence. Le Trésor serait assuré de la rentrée régulière de l'impôt et ne serait plus victime de la fraude.

C'est cette solution que *le 23 mars 1922 M. Aubriot* reprit, en la généralisant. Il constate que la taxe a donné des mécomptes dans son rendement, qu'elle est un des facteurs de la vie chère, que son assiette est mauvaise. Il en propose la suppression ainsi que celle de la taxe de luxe, et aussi celle des contributions directes (à l'exception des taxes assimilées et des bénéfices de guerre), et il remplace ces différents impôts par un impôt général de répartition qui sera à la fois proportionnel et progressif et permettra de mesurer l'effort du contribuable aux nécessités budgétaires et aux ressources de chacun. Dans le courant de janvier aura lieu, dans chaque commune, le recensement fiscal. Le contribuable remplira une déclaration et l'impôt sera réparti comme dans le système de M. Taurines. Les avantages sont les mêmes mais amplifiés : l'assiette sera plus juste, le recouvrement plus facile.

C'était là bouleverser tout notre régime fiscal. Un tel changement en pleine crise financière conduirait à de bien plus graves déceptions que le maintien du régime actuel. D'ailleurs, l'impôt de répartition ne manque pas de défauts : il ne suit pas d'assez près le développement de la matière imposable, ce qui est un très grand vice actuellement, au rebours de la

taxe; d'autre part, il est au moins aussi impropor-
tionnel (impôt unique, impôt inique, a-t-on dit), la
succession des répartitions conduisant à des résultats
souvent injustes et arbitraires. Si l'intervention d'as-
semblées locales peut être une garantie pour le con-
tribuable, on peut craindre aussi parfois leur partia-
lité.

2^e SECTION. — *Impôt de quotité* (Proposition de
M. V. Constant 9 juin 1922).

La proposition que dépassa le 9 juin 1922 M. Victor
Constant avait pour point de départ deux idées essen-
tielles : d'une part, le régime fiscal du commerce et
de l'industrie devrait être simple et clair ; d'autre
part, il ne devrait plus être personnel, basé sur une
déclaration contrôlée, mais au contraire il devrait
être basé sur un ensemble de signes extérieurs.

Plus de multiplicité, plus de personnalité.

Elle proposait dans ce but la suppression de la taxe
sur le chiffre d'affaires, de la taxe de luxe et de l'im-
pôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

L'impôt de remplacement, dans le système de M. V.
Constant, était un impôt de quotité basé sur les signes
extérieurs, sur un système de présomptions dont les
facteurs essentiels sont : nature de la profession, im-
portance de la population, valeur locative de locaux
occupés.

Ce devait être une taxe d'abonnement destinée à
faire participer aux charges publiques le commerce

et l'industrie dans la proportion de leurs bénéfices présumés. Elle devait atteindre les bénéfices que les commerçants ou les industriels peuvent normalement retirer de l'exercice de leur profession sans aucune inquisition et sans aucune immixtion dans les affaires du redevable. Une compensation équitable s'établit entre les bonnes et les mauvaises années. Le texte est le suivant : « Tout particulier, toute société exerçant en France un commerce ou une industrie ou une profession est assujetti à un impôt annuel dit de quotité faisant l'objet d'un rôle unique ».

L'impôt de quotité se compose d'un droit fixe, d'un droit proportionnel et d'un droit additionnel complémentaire calculé au moyen de coefficients appropriés sur le montant en principal de ces deux droits. Le droit fixe est réglé conformément au tableau A. Il est établi eu égard à la population et d'après un tarif général. Le droit proportionnel est établi sur la valeur locative des magasins, boutiques, usines, ateliers, etc., et en général tous autres locaux servant à l'exercice de professions imposables.

L'impôt de quotité est payable par douzièmes. Les redevables visés par la présente loi et passibles de l'impôt général sur le revenu n'ont à souscrire aucune déclaration pour la part provenant de leur exploitation industrielle ou commerciale. Celle-ci est déterminée par évaluation forfaitaire. L'impôt de quotité est dû pour l'année entière par tous les individus exerçant au mois de janvier une profession imposable

d'après le tableau y annexé. — Tel est l'objet de la proposition de M. Constant.

Critique.

Sans doute la multiplicité des impôts conduit aujourd'hui le contribuable à se croire peut-être plus imposé qu'il n'est en réalité, et lui occasionne des dérangements et des contrôles fréquents que ferait disparaître l'impôt unique. Mais changer l'assiette aussi largement, et aussi brutalement, ce serait se condamner à une nouvelle adaptation, à un recensement long et délicat de la matière imposable. D'autre part, les signes extérieurs, même si l'on a recours à un grand nombre d'indices et même peut-être à cause de cela, n'introduiraient pas l'équité désirée dans le régime fiscal.

Ce serait le retour aux méthodes d'évaluation pratiquées avant 1914, qui ne sont plus de mise, quand on a besoin de gros rendements, et de dépister pour cela les dissimulations.

Le taux de l'impôt de remplacement risquerait d'être si lourd que le tarif ferait oublier les avantages provenant d'une telle simplification (clarté, diminution des ennuis). Le retour aux signes extérieurs est impossible à la fois à cause de la justice et de la productivité. Ce système comportait avant la guerre des inégalités telles qu'elles ont conduit à sa suppression. Que serait-ce aujourd'hui avec l'élévation du taux?

3^e SECTION. — *Le retour à la patente* (Proposition de M. G. Ancel 22 janvier 1924).

Le 3 juillet 1923, puis le 22 janvier 1924, M. *Georges Ancel* a d'ailleurs tout simplement proposé le retour à la patente, avec même évaluation forfaitaire. Il proposait de substituer à la taxe et à la cédule commerciale un impôt directement inspiré de la patente. Le chiffre d'affaires serait déterminé forfaitairement en fonction de la valeur locative des locaux affectés au commerce et à l'industrie. Dans chaque commerce serait établi un tarif dressé par le contrôleur des contributions directes, assisté du maire, qui présenterait le rapport moyen entre le chiffre d'affaires et la valeur locative des locaux affectés au commerce. Les contribuables seraient répartis en classes.

Le chiffre d'affaires servirait de base; on maintiendrait le recouvrement mensuel; et on procéderait à une revision quinquennale. Ce mode de perception serait d'ailleurs facultatif, sauf pour les sociétés qui ne pourraient en bénéficier : leur bénéfice réel en effet peut être facilement connu, elles n'ont pas le droit d'ailleurs déjà actuellement de le déterminer par application d'un coefficient au chiffre d'affaires.

Ainsi donc, l'impôt de remplacement était basé sur un seul signe extérieur : la valeur locative, alors qu'il n'y a la plupart du temps aucun rapport non seulement entre le bénéfice et cette valeur, mais même entre le volume d'affaires réalisé et la valeur locative. D'autre part, la revision quinquennale était loin

d'empêcher la cristallisation de la matière imposable. Aussi, malgré certains avantages (suppression de la déclaration contrôlée), cette introduction du forfait intégral qui ne satisfaisait pas plus la préoccupation de justice que celle de productivité ne pouvait-elle être sérieusement envisagée.

4^e SECTION. — *Proposition de M. de Baudry d'Asson*
(22 janvier 1924).

Le 22 janvier 1924 un article additionnel de *M. de Baudry d'Asson* réclamait la suppression de la taxe sur le chiffre d'affaires. Comme ressources de remplacement il proposait : 1^o des économies administratives (suppression des sous-préfets et des écoles sans élèves); 2^o une meilleure gestion des monopoles et la renonciation à l'exploitation incompétente et ruineuse de certains; 3^o la solution de la Chambre de commerce de Poitiers conforme à la fois à la justice et à la préoccupation de rendement, ne comportant pas d'inquisition; c'était, en ce qui concerne le commerce et l'industrie, la patente, affectée d'un coefficient de majoration très élevé (150 %). La pièce essentielle du système : l'impôt professionnel, plus une indemnité de 2 % sur les salaires payés; toutes taxes de quotité établies d'après les signes extérieurs.

C'était là purement et simplement l'abolition de l'impôt personnel. Avec de tels impôts de remplacement, on est condamné à ne plus saisir la réalité des revenus. L'impôt professionnel n'est autre que l'impôt

préconisé par M. Victor Constant : droit fixe de quantité, proportionnel à la valeur des locaux occupés. L'injustice serait à la base d'un tel système fiscal. Etant donné les milliards qu'on attend aujourd'hui des recettes fiscales, le système judiciaire est condamné. La majoration de la patente présenterait de graves inconvénients économiques et sociaux.

5^e SECTION. — *Proposition de M. Loucheur*
(17 février 1925).

Le 30 novembre 1923, M. Loucheur déposait une proposition de résolution : il invitait le Gouvernement à supprimer la taxe à cause de ses complications de perception et de ses répercussions brutales sur le coût de la vie, et à la remplacer par des impôts d'un rendement équivalent. Le 17 février 1925, à la Chambre, il a indiqué sommairement l'impôt de remplacement qui lui paraît souhaitable. Il s'inspire, dit-il, d'une idée philosophique qui est la suivante : à partir de la minute où quelqu'un emploie un salarié il doit quelque chose à la collectivité. Il préconise l'indemnité sur les salaires et traitements qui figure dans le projet de la Chambre de commerce de Poitiers, mais assorti d'un taux de 5 % au lieu de 2 %.

Cette indemnité, calculée sur les traitements et salaires payés dans une exploitation quelconque, lui parût une solution essentiellement démocratique : tous les petits commerçants n'employant pas de salariés n'auront rien à payer, non plus que tous les pe-

tits fermiers. Le gros fermier, au contraire, industriel de la terre, versera l'impôt. Cet impôt sera facilement applicable puisque pour les assurances les employeurs tiennent déjà la liste des salariés.

Critique.

Il semble qu'un tel impôt pèserait lourdement sur le producteur, surtout si le taux de 5 % était maintenu. Cette charge entraînerait une hausse des salaires, partant des produits manufacturés : il s'ensuivrait un ralentissement de notre exportation.

D'autre part, il semble exagéré de dégrever encore de cette manière les petits commerçants et les petits fermiers dont les cotisations aux impôts cédulaires sont très insuffisantes. On augmente ainsi la disparité des charges. L'impôt pesant d'autant plus lourdement sur les gros et moyens producteurs, que la masse des petits en sera totalement dispensée, les producteurs assujettis seront amenés à réduire leur personnel, ce qui développera le chômage. La suggestion de M. Loucheur paraît donc présenter des dangers économiques et sociaux, sans parler du rendement d'une taxe nouvelle, qui dans les premières années est toujours problématique.

Ainsi donc l'impôt unique basé sur des indices plus ou moins nombreux, plus ou moins variables, se présente comme une solution actuellement inapplicable. Mais on a pensé, en situant cet impôt unique sur une base plus certaine, éviter les inconvénients qu'on a

vus et obtenir de meilleurs rendements tout en simplifiant le contrôle et en assurant plus rigoureusement la justice fiscale. Cette base nouvelle qu'on entend donner à la taxe sur le chiffre d'affaires, c'est la production.

CHAPITRE III

LA TAXE GENERALE A LA PRODUCTION

Dès 1920, avant l'institution du chiffre d'affaires, une proposition de loi demandait le remplacement des divers impôts pesant sur le commerce et l'industrie (patente, cédule, taxe de luxe, taxe sur les paiements, licence) par un impôt unique dit impôt commercial qui serait perçu sur toutes les marchandises à leur sortie de l'usine ou de chez les producteurs, lorsque ces marchandises seront destinées à la vente.

1^{re} SECTION. — *La taxe à l'origine* (6 avril 1922).

Le 6 avril 1922, MM. Chautemps et Israël proposèrent, au lieu de frapper les produits, au moment de chaque opération commerciale dont ils sont l'objet, de prélever une taxe unique et certaine sur ces produits à l'origine (soit à la fabrication, soit à l'extraction, soit à l'importation). La tâche du fisc serait plus facile et moins onéreuse. Non seulement le nombre des assujettis à surveiller serait diminué, mais la puissance économique et l'organisation comptable de ces assujettis leur permettraient de supporter aisément les

inconvenients du contrôle et la charge de la taxe. La rentrée de l'impôt serai plus complètement assurée, le rendement plus élevé. La taxe à l'origine apporterait plus de commodité et plus de justice. Les détaillants ne connaîtraient plus de formalités vexatoires. La taxe serait réellement et définitivement incorporée à la marchandise dès son origine. Tous les commerçants étant sur le même pied ne seraient plus atteints par une incidence variable.

2^e SECTION. — *La taxe préalable* (22 mars 1923).

Le 22 mars 1923 MM. de Tinguy et de Cassagnac reprenaient sous le nom de taxe préalable la même idée en la précisant. Cette taxe préalable dérivée de la taxe sur le chiffre d'affaires et de la taxe de luxe devait être d'un rendement au moins égal et d'une perception infiniment moins désobligeante.

La taxe préalable est une application du principe du forfait, mais le forfait est appliqué à la matière première elle-même, et non plus au chiffre d'affaires. La taxe sur le chiffre d'affaires joue à chaque changement de mains. On définira à forfait le nombre de changements de mains et l'on bloquera la taxe sur la marchandise lorsqu'elle se trouve aux mains du premier détenteur (commerçant, industriel, producteur ou non) qui acquittera la taxe. Un décret définira les

premiers détenteurs commerçants ou industriels (1). Ensuite le produit circulera librement.

La taxe que chaque produit devra acquitter à l'origine résultera du nombre de transactions fixées à forfait. Ce sera une moyenne, dépendant du nombre de transactions ou de transformations. Le produit étranger importé acquittera cette taxe en même temps que les droits de douane.

La perception simplifiée ne permettra plus de fraudes : le premier détenteur devra tenir un registre d'entrée et un registre de sortie. Il collera un timbre (de modèle spécial et de différentes valeurs) sur le registre d'entrée des marchandises en regard de la mention de l'opération, et un autre afférent à l'opération de vente ou de livraison sur le livre de sortie en regard de la mention correspondante. Le paiement est réparti entre les deux opérations : 1.10 % lors de l'achat de l'importation, le complément lors de la vente ou de la livraison (c'est-à-dire vente à terme ou à crédit). Le contrôle sera simple et rapide, les livres de comptabilité seront immobilisés peu de temps.

Pour fixer le taux de la taxe on déterminera l'indice transactionnel, c'est-à-dire pour chaque produit le coefficient qui affectera l'unité de 100 francs passible de l'impôt, coefficient variable pour chaque produit. Théoriquement, si l'on compte quatre intermédiaires

(1) L'assiette ne comportera qu'une dérogation : Le commerce des objets d'occasion (objets d'art anciens, tableaux de maître, etc.), et que deux exemptions : blés et produits monopolisés par l'Etat.

pour le charbon, l'indice transactionnel sera de 4.40. Mais pour arriver à la détermination pratique des indices et faire la répartition de la part contributive entre les différents produits, après avoir défini le rendement total de la taxe (chiffre d'affaires plus taxe de luxe) on prend pour base l'impôt de 1.10, puis on détermine le coefficient pour chaque produit en tenant compte du nombre de changements de mains moyen, chaque changement de mains comptant pour 1, et de son caractère de nécessité. On multiplie le coefficient par 1.10 et on obtient l'indice caractéristique de chaque produit. Cette taxe préalable présentera des avantages pour l'Etat, les commerçants et la vie économique du pays.

Au regard de l'Etat, l'application de cette taxe permettra une réduction du personnel des administrations fiscales, d'où une économie sérieuse. D'autre part, grâce aux statistiques de production et de consommation, à la connaissance et à la combinaison des cours moyens et des indices transactionnels, les évaluations budgétaires relatives à la taxe présenteront plus d'exactitude.

Les commerçants, à l'exception des premiers détenteurs, sont affranchis de toutes les obligations. Grossistes, demi-grossistes et détaillants sont dégrevés. Les premiers détenteurs, qui seront peu nombreux, ne seront assujettis ni à des déplacements ni à des pertes de temps, et ne subiront qu'un contrôle simple et tolérable.

La vie économique du pays sera stimulée par la

suppression de l'injustice fiscale et l'abaissement des prix. La fortune publique profitera de l'incorporation de la taxe de luxe. L'uniformité actuelle est injuste : 100 francs de pommes de terre acquittent la même taxe que 100 francs de truffes. On démocratisera l'impôt en allégeant le coefficient des denrées essentielles et en chargeant légèrement celui des produits de luxe. On dégrèvera ainsi les produits de première nécessité, ce qui est équitable et économiquement avantageux. En imposant davantage les denrées de luxe on fera œuvre de justice. La taxe de luxe actuelle, juste dans son principe, est mauvaise dans son application.

La taxe préalable jouera aussi comme facteur d'abaissement des prix : la taxe sur le chiffre d'affaires était un facteur d'enchérissement de la vie parce qu'elle favorisait la concentration en profondeur (qui lèse le fisc et ne profite pas au consommateur) et parce que le commerçant, à chaque opération, prend pour se couvrir des risques de mévente une couverture plus large que 1.10 %, 1.50 et parfois 2 %. La somme totale de ces enchérissements partiels se répercute sur les cours pratiqués.

La taxe préalable, au contraire, incorporée une fois pour toutes au prix de la marchandise, n'engendrera aucune majoration dans les transactions ultérieures. Le premier détenteur est couvert immédiatement lors de la vente par le négociant avec lequel il traite. La taxe préalable concourt donc à la diminution des prix. Pour favoriser l'exportation, les produits destinés à

l'exportation en seront affranchis. Tels sont les avantages très sérieux de la taxe à l'origine.

3° SECTION. — *La taxe à la base* (22 janvier 1924).

Le 22 janvier 1924, à la Chambre, *M. de Chappede-laine* préconisa de nouveau une taxe perçue en une seule fois ou en un nombre limité de fois, avec suppression de toutes mesures à caractère inquisitorial et vexatoire. Il fit ressortir la simplification du recouvrement et du contrôle, la diminution du nombre des assujettis. Aucune uniformité ne pouvant d'ailleurs être envisagée, des régimes spéciaux pour chaque produit ou catégorie de produits devraient être établis.

4° SECTION. — *La taxe à la fabrication*
(20 novembre 1924).

Le 20 novembre 1924, *MM. Palmade* et *Hesse* proposaient de remplacer la taxe sur le chiffre d'affaires par une taxe à la fabrication, de généraliser le système institué pour les automobiles par la loi du 30 mars 1923. Cette taxe ne présenterait pas, suivant les auteurs de la proposition, l'inégalité, l'improportionnalité et le système de contrôle et de perception compliqué et coûteux de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Cette taxe pèserait uniquement sur l'industrie et ne serait applicable qu'aux matières premières destinées à la consommation et non à la transformation.

Elle ne jouerait pas pour les ventes de fabricant à fabricant quand l'un et l'autre seraient compris parmi les assujettis. Seules les ventes au commerce ou aux consommateurs seraient grevées de la taxe.

Le taux serait variable, établi dans les limites d'un minimum (1.30) et d'un maximum (10 %), d'après le coefficient applicable à chaque produit. Le palier inférieur (1.10) serait applicable aux matières premières, le palier supérieur (10 %) aux objets de luxe. Il faudra en outre pour chaque produit déterminer le point de perception. Les tableaux déterminant le tarif seraient établis par des commissions paritaires.

Aux objets importés, on appliquerait le tarif correspondant à celui pour les produits similaires fabriqués en France.

5^e SECTION. — *Critique de la taxation générale à la production.*

La base même, l'assiette de la taxe à la production est différente de celle de la taxe sur le chiffre d'affaires. Le taux aussi sera nécessairement différent. C'est à ces deux éléments, assiette et tarif, qu'on peut s'attaquer surtout.

Mais même les facilités de perception et de recouvrement, si le contrôle sera limité ainsi que l'inquisition, ne sont pas aussi évidentes qu'on le dit : l'application de la taxe préalable conduirait en effet à une sorte d'exercice dans chaque entreprise utilisant les

matières premières. Mais l'assiette et le taux surtout donnent prise à la critique.

En ce qui concerne l'assiette, la taxe générale à la production serait fatalement un impôt direct de superposition sur le producteur, sur l'industriel; étant donné son taux, il accroîtrait d'une manière inquiétante les charges de l'industrie, conduirait peut-être à l'écrasement des industries à leur base même. D'autre part, il y aura une inégalité choquante entre les industriels ou commerçants redevables et ceux n'étant pas premiers détenteurs qui ne le seront pas.

D'autre part, la taxe à la production aurait les inconvénients de l'impôt indirect car, comme l'a dit M. Germain Martin : « l'impôt à la production agirait comme tous les impôts indirects : il surchargerait les produits en fonction de la quantité de matière première qu'ils contiennent et non en fonction de tous les éléments qui concourent au prix de revient. L'impôt à la production serait donc progressif sur un seul élément de la valeur ».

Mais la principale objection concerne la détermination du taux et les conséquences qu'aurait l'impôt muni d'un tarif forcément élevé.

Le calcul du montant de la taxe est chose pleine de difficultés à cause de l'établissement des coefficients qu'il comporte. Pour obtenir un rendement équivalent on serait amené, a dit M. Bérenger, à porter parfois le taux à 9 %. Cette affirmation semble un peu excessive car il ne se produit certainement pas aujourd'hui huit ou neuf transactions lucratives pour

le fisc (étant donné surtout l'évasion et les moyens divers de tourner la loi). En tout cas, le taux de la taxe serait difficile à déterminer car il est à peu près impossible de savoir combien de transformations un produit est destiné à subir avant d'être livré au consommateur. Comment fixer le nombre moyen de changements de mains subis par une marchandise, suivant la destination qu'elle prendra? Cette destination est infiniment variable pour la plupart des produits. Le coefficient de majoration devra tenir compte des nécessités particulières de chaque industrie : les produits se présentent à des degrés de finissage très différents et sont suivant les cas matières premières ou produits finis. Bien délicate sera la discrimination de la taxe afférente à chaque matière première dans chaque produit. La nature de la matière première ne peut pas la plupart du temps être isolée dans le produit fini. La spécification sera surtout grande à l'importation. L'indice proportionnel (ou transactionnel) sera donc nécessairement arbitraire. Le système par là même est impraticable.

Puis comment, suivant quels critères déterminer le stade auquel l'impôt sera perçu? Le tarif uniforme perçu à l'importation représentera pour le consommateur une charge fiscale très inégale suivant les cas.

Cette détermination, même si elle est pratiquement possible — et il semble bien que non — pour obtenir un rendement équivalent, devrait aboutir à un taux toujours élevé.

De cette élévation du taux résultera une hausse des

matières premières, du prix de revient de toutes choses, d'où une aggravation de la vie chère. A chaque transaction, quoiqu'on en ait dit, la taxe risque de jouer comme un facteur d'inflation. D'ailleurs, il est à craindre que seuls les intermédiaires ne profitent du changement d'assiette, car ils continueraient sans doute à percevoir à leur profit l'impôt de 1.10 % au détriment du consommateur.

Très grave serait la répercussion de cette hausse des prix sur le commerce d'exportation qui en sera gêné, et d'autant plus handicapé que la majeure partie de nos exportations est constituée par les produits manufacturés qui risquent d'être les plus grevés par la taxe nouvelle. Comment dès lors soutenir la concurrence étrangère? Cependant, pour améliorer notre change, il faut exporter coûte que coûte.

Mais c'est même sur notre marché intérieur que nos propres produits subiraient la conséquence de cette infériorité, car les droits protecteurs souvent moins élevés que la taxe ne joueraient plus efficacement. On a ainsi calculé que la taxe à l'origine sur un kilog de coton représentait 1.50 alors que le droit de douane est de 1.25.

Par son incidence probable, la taxe à la production serait donc un facteur nouveau de vie chère et une entrave nouvelle à notre exportation. D'ailleurs, la taxe sur le chiffre d'affaires existe et donne des rendements croissants. Il serait déraisonnable de faire un saut dans l'inconnu en changeant son assiette.

CHÂPITRE IV

LES TAXES SPECIALES A LA PRODUCTION AVANT 1925

Abandonnant l'idée de taxation générale à la production, on a pensé qu'on pourrait peut-être essayer des expériences limitées, des applications partielles de la taxation à la production pour les produits qui, par leur homogénéité, leur destination, le petit nombre de changements de mains, semblent le mieux s'y prêter. Il y a des cas d'espèce. Pour certains produits (viande, charbon) le nombre des transformations et des transactions est limité. N'est-ce pas là d'ailleurs généraliser ce qui est à la base de certaines contributions indirectes, souvent taxes à la production en fait (sur la bière, sur le sucre, sur le sel).

On a retenu l'idée de taxation unique, ou limitée à un certain nombre de perceptions, à l'origine, mais comme la production est très complexe et changeante, on a proposé d'adapter la taxation de chaque produit, ou catégorie de produits, à son mode de production. On rejette une règle uniforme qui aurait pratiquement plus d'inconvénients que d'avantages.

Avant 1925, le Parlement a eu à discuter la question

de taxe à la production sur le charbon, sur la viande et sur le blé. Il en a fait une application partielle dans la loi du 30 mars 1923, relative aux autos.

Mais le Ministre des Finances lui-même, le 7 octobre 1922, dans une lettre adressée au rapporteur de la Commission des finances du Sénat, faisait une proposition tendant à ouvrir pour certaines marchandises l'éventualité d'une taxe perçue en une seule fois à la production, et à l'importation (pour le charbon notamment), sauf à en relever le taux pour procurer au Trésor des recettes équivalentes. Comme il était impossible de procéder par voie de mesure générale et que pour chaque produit un texte spécial s'imposait, le Ministre indiquait que des décrets, soumis ultérieurement à la ratification législative, détermineraient les modalités de chaque réforme.

Le rapporteur de la Commission des finances s'éleva contre cette procédure qui aurait porté une atteinte grave au droit souverain du Parlement d'accorder l'impôt et d'en fixer le taux et l'assiette. Il rejeta le principe même de la taxe à la production comme inapplicable et dangereux.

Mais des propositions parlementaires reprirent le principe en l'appliquant à différents produits.

1^{re} SECTION. — *La taxe à l'abatage.*

M. Jules Bertrand, dès le 1^{er} juillet 1921, demanda la substitution de la taxe à l'abatage à la taxe sur le chiffre d'affaires pour les commerçants en animaux

de boucherie vivants. La disjonction de l'amendement fut alors prononcée. Il reprit sa proposition le 21 décembre 1922 et, un an après, la Chambre des Députés l'adoptait sans discussion, avec l'assentiment de la Commission et du Gouvernement.

En faveur de cette substitution, on a fait valoir une double raison : de justice et de productivité.

La taxe sur le chiffre d'affaires traite inégalement le commerce et les autres branches de la vie économique telle que l'agriculture. Il en résulte que, se trouvant sur les marchés en concurrence avec les agriculteurs éleveurs non assujettis à la taxe, les commerçants en bestiaux ne peuvent faire subir à l'acheteur la taxe de 1.10 %. Sur un même marché, il y a deux poids et deux mesures. D'autre part, la nature essentiellement périssable de la marchandises et les variations des cours ne permettent pas aux commerçants de régler leurs ventes. Le consommateur ne profite d'ailleurs pas de cette concurrence entre producteurs et commerçants, les cours tendant à s'établir sur le prix fort, celui du commerçant, et non de l'éleveur.

De ce fait résulte une perte sèche pour le Trésor, car les commerçants en bestiaux, voyant souvent leur bénéfice inférieur à la taxe, se transforment en commissionnaires et deviennent les agents salariés des commerçants en gros. Le fisc ne perçoit plus l'impôt que sur leurs commissions, c'est-à-dire très peu de chose. Cette transformation a d'ailleurs des répercussions sociales détestables.

Le fisc est encore lésé parce que le contrôle s'exer-

çant sur une comptabilité toujours rudimentaire, souvent inexistante, s'est révélé impuissant : les affaires de cette sorte s'effectuent la plupart du temps verbalement. D'autre part, l'administration a beaucoup de mal pratiquement à distinguer sûrement le commerçant assujéti de l'éleveur exonéré.

Le remède consiste donc à établir une taxe, soit sur les ventes effectuées par les personnes vendant les animaux abattus, soit sur le kilogramme de viande abattue, à raison par exemple de 15 centimes, décida la Chambre en 1923. Il existe déjà des taxes municipales d'abatage, ce sera une surtaxe d'abatage, d'une perception facile, et d'un contrôle automatique à la sortie de l'abattoir.

Cette idée fut reprise en 1925 par la Commission des finances de la Chambre d'une façon à peu près identique : elle a simplement différencié le taux suivant la nature de la viande.

En fait, il semble bien que les commerçants se soient transformés en commissionnaires pour frauder le fisc, et non parce que leur bénéfice était inférieur à la taxe. Ils avaient d'ailleurs sur le marché des causes de supériorité sur les éleveurs, qui leur permettaient de supporter facilement le fardeau de la taxe. Mais il est difficile en fait d'empêcher la transformation des commerçants en courtiers, ou de distinguer le véritable commerçant de l'éleveur. Aussi, pour limiter l'évasion et simplifier le contrôle, la taxe à l'abatage pouvait se justifier, à condition d'être munie d'un taux suffisamment rémunérateur pour le Trésor.

2^e SECTION. — *La taxe au moulin.*

D'une application plus délicate semblait devoir être la taxe au moulin qui fut proposée à la Chambre par M. de Tinguy, au Sénat par M. Louis Michel. Elle fut d'ailleurs finalement repoussée et le législateur, après avoir voté l'abaissement du taux de l'impôt à 0.25 en ce qui concerne les céréales en grains, les exonéra complètement par l'article 3 de la loi du 24 décembre 1924.

Dans sa proposition de loi du 27 juin 1922, M. de Tinguy demandait la substitution à la taxe, en ce qui concerne le commerce des céréales panifiables, d'une taxe à la meunerie.

Le blé supporte à chacune des transactions à laquelle il donne lieu l'impôt de 1.10 %. Les cours se réglant sur les perceptions possibles, mais opérées sur certains seulement, le prix de la vie se trouve renchéri pour tous les citoyens. Or, le bénéfice réalisé sur chaque transaction est souvent si minime que l'impôt, s'il est régulièrement perçu, devient prohibitif de ces transactions. Les commerçants en grains, dont le métier devient impossible, se transforment en courtiers.

Cette disparition est préjudiciable à l'agriculture et à la vie économique du pays : les commerçants étaient les banquiers des agriculteurs. Par les achats considérables qu'ils effectuaient ils leur versaient immédiatement la somme que représentait leur récolte. Ils adaptaient la production aux besoins de la consommation, atténuaient les fluctuations redoutables pour le pro-

ducteur et le consommateur, réglaient les approvisionnements et les cours, grâce à leurs stockages. En disparaissant, ils laissent les producteurs à la merci des minotiers locaux, ils permettent l'irrégularité, voire même l'effondrement des cours.

Les syndicats locaux, les coopératives de production ne sont pas assez développés ni assez bien organisés pour les remplacer comme régulateurs des cours.

Cette disparition est également préjudiciable au Trésor : en se transformant en courtiers, les commerçants ne paient plus l'impôt que sur leurs commissions. Les négociants en grains, autrefois intermédiaires entre les producteurs et la meunerie, deviennent les courtiers des grandes entreprises meunières.

L'impôt tel qu'il est théoriquement perçu augmente le prix des grains de 4 à 5 %, et une partie de cette somme reste entre les mains des intermédiaires habiles. Il s'ensuit que le pain, aliment de première nécessité, se voit par incidence lourdement frappé, bien que la vente elle-même du pain soit exonérée.

Il faut, pour remédier à cet abus, limiter les perceptions à deux mais les rendre certaines : le prix du pain baissera, les ressources du Trésor augmenteront.

Pour atteindre tous les blés également, il faut les atteindre dans une circonstance qui se produit pour tous : on taxera le blé au moment même où il passe au moulin : à son arrivée d'abord, à sa sortie ensuite

quand il est vendu à la consommation sous forme de de pain. La comptabilité de la meunerie rendra la perception et les vérifications faciles. Cette centralisation supprimera l'évasion : le meunier sera responsable des deux taxes (2.20) vis-à-vis du fisc.

Le 8 février 1923, au Sénat, un amendement de M. Louis Michel reprenait la même idée : « La taxe de 1.10 % ne sera perçue qu'une fois sur le blé et toujours payable par le meunier », mais limitait la perception à une.

A l'appui de cette nouvelle proposition on invoquait les inconvénients sociaux et économiques de la disparition des commerçants en grains, les facilités de contrôle et perception sans inquisition et sans investigations, la suppression de l'évasion, la diminution du prix du pain le jour où les courtiers pourraient redevenir commerçants. La taxe à la meunerie serait plus lucrative et moins gênante.

Le rapporteur de la Commission des finances du Sénat considéra que la taxe à la meunerie était un impôt nouveau, impôt spécifique sur le pain, contraire au principe de la taxe sur le chiffre d'affaires, injuste, et risquant de fausser le prix du blé. Le Sénat prononça la disjonction de l'amendement de M. Louis Michel.

Le 14 décembre 1923, à la Chambre, au nom de la Commission des finances, M. de Tinguy défendit de nouveau la centralisation de la perception : la taxe abaissée à 1.40 plus un décime serait due par tout exploitant de moulin, par tout importateur. La Cham-

bre ne se rallia pourtant pas à cette solution. Elle ad-
dit une diminution du taux de l'impôt à 0.25 %. Cette
solution avait déjà été préconisée au Sénat par M. Do-
non, qui avait fait ressortir que les marchands en gros
réalisaient sur la vente du blé un bénéfice très mi-
nime dont le taux était à peine supérieur à celui de
l'impôt lui-même.

Le rapporteur, M. Bérenger, avait rejeté l'amen-
dement comme contraire au principe de la taxe, ab-
solutement indépendant du bénéfice puisqu'elle frappe
le montant brut des transactions. L'amendement Do-
non, s'il était adopté, conduirait à des différenciations
infinies de taux suivant les circonstances. Il fallait
respecter l'égalité et l'uniformité de l'impôt.

Cependant M. J. Bernier fit triompher, à la Chambre,
la réduction du taux de 0.25, après avoir déclaré que
cette réduction sans préjudicier gravement au Trésor
aurait d'heureux effets sur le prix du pain grâce à la
résurrection du commerce des grains. La Chambre
n'admit pas l'exonération complète que demandait
M. Patureau-Mirand et vota la réduction du taux à
0.25 % de la valeur des marchandises pour les céréa-
les en grains, que les opérations soient effectuées par
des courtiers ou par des commerçants. Sur la demande
de M. Crespel, la réduction fut étendue aux grains
autres que les céréales panifiables.

La solution adoptée par la Chambre était mau-
vaise : les très gros commerçants, les minotiers al-
laient bénéficier d'une détaxe absolument injustifiée,
que demain réclameraient d'autres gros commerçants.

En réduisant le taux on ne diminuait ni les ennuis ni les causes de mécontentement pour le contribuable, ni les complications pour les contrôleurs. Pour une recette dérisoire, seule modification au régime, on se réservait les mêmes frais de recouvrement. Le dégrèvement d'ailleurs serait illusoire et n'aurait aucun effet bienfaisant pour le consommateur. Seuls en auraient profité les minotiers et les courtiers.

Mais le 24 décembre 1924 intervenait une loi qui, dans son article 3 exonéra de la taxe toutes les opérations de vente, commission et courtage portant sur les grains de blé tendre et de seigle destinés à la fabrication du pain. Cette exonération d'ailleurs n'a eu aucune action sur le prix du pain. Le dégrèvement a été intercepté, comme on aurait dû s'y attendre, par l'intermédiaire.

Aussi, à cause du caractère illusoire du dégrèvement, partiel ou total, aurait-on dû accepter la proposition de M. de Tinguy. La taxe réduite à 1.40 % n'aurait pas pu servir de prétexte à la hausse et l'inégalité qu'elle créait entre les courtiers en grains et les autres était bien peu importante, les autres courtiers se dérobaient à la taxe presque complètement. Seule était à rejeter l'exonération des coopératives de production agricoles.

3^e SECTION. — *Taxe à l'extraction et à l'importation du charbon.*

Le 6 février 1923, au Sénat, M. Léon Perrier propo-

sait, en ce qui concerne les opérations commerciales sur le charbon, de limiter la perception de l'impôt aux affaires de vente effectuées par les exploitants de mines, et aux importations, à l'exclusion de toutes autres affaires de vente ou de commission. Le taux serait de 1.60 % plus un décime.

Pour justifier cette transformation de la taxe sur le chiffre d'affaires, M. Perrier au Sénat puis M. Chaumont à la Chambre faisaient valoir des arguments de productivité, de justice fiscale et d'application pratique.

Le rendement de l'impôt avec la taxation à la mine serait au moins triplé : l'amélioration du rendement tiendra à la limitation de la fraude et de l'évasion fiscale d'une part, aux économies d'autre part qu'entraînera pour le Trésor la diminution du nombre des assujettis, partant du nombre des contrôleurs. Le produit dérisoire de la taxe sur les affaires de charbon (36 millions en 1921) tient : 1° à une modification des méthodes commerciales : les négociants en charbon se sont transformés en courtiers et ne paient l'impôt (2 ou 3 fr. par tonne) que sur leurs commissions, par suite les taxes en cascade échappent au Trésor; 2° à la pratique de la grande industrie qui se fait expédier directement son charbon par les mines étrangères, ou qui l'achète directement à la mine ou par l'intermédiaire de courtiers. Seuls la petite industrie et le foyer familial qui s'adressent à des négociants en charbon subissent l'impôt, majoré par suite des reventes de 2.20, 3.30, quelque fois plus. La taxation à la produc-

tion et à l'importation sera d'autant plus facile et productive que sur le commerce des charbons s'exerce une surveillance très stricte de l'administration des mines et de celle des finances. Avec une consommation probable en 1923 de 60 millions de tonnes, la taxation à la production donnera plus de 100 millions.

On soulignait le caractère peu équitable de la taxe sur le chiffre d'affaires en particulier en ce qui concerne le charbon, sa progressivité à rebours : elle frappe lourdement le petit industriel et le petit artisan et épargne le magnat de l'industrie qui ne paie rien sur le charbon étranger et 1.10 sur le charbon français seulement, quand encore il ne stocke pas ou quand il n'a pas acheté de mines. Le foyer familial, qui achète au charbonnier du coin, paie 4.40 %. La taxation à la production apportera plus de justice et d'équité en dégageant les petits, en faisant payer également à tous 1.60. Aujourd'hui, le prix de vente étant établi sur le prix de revient du petit industriel, le grand industriel a une situation tout à fait privilégiée et intercepte la différence. La majoration légère de 0.50 rétablira l'égalité.

Des avantages accessoires découleraient de la réforme : facilités de perception et réduction du nombre des fonctionnaires (les assujettis tombaient de 12.000 à 330), acceptation du commerce des charbons.

Le rapporteur de la Commission des finances du Sénat, M. Béranger, rejeta l'amendement Perrier en en faisant une critique serrée.

Il déclara que le caractère de généralité de la taxe

était intangible, qu'à cause de ce caractère il était impossible d'exonérer certains produits. La taxe devait être maintenue intégralement ou entièrement supprimée. Toute taxe de remplacement serait considérée comme un impôt spécial sujet à être augmenté. On dénature ainsi le caractère de la taxe en transformant un impôt sur les consommations en un impôt à la production qui sera fatalement étendu; c'est un système facile et séduisant qu'ont suivi les pays à monnaie avariée en frappant les matières premières de taxes spécifiques (le kohleusteur en Allemagne). La taxe sur le chiffre d'affaires est une taxe d'égalité qui frappe tous les objets de consommation également et légèrement, elle ne peut subsister que si on lui garde son étendue générale.

Le rapporteur, en second lieu, contestait le surcroît de ressources qu'apporterait au Trésor la taxation à la mine : cette taxation atteindrait sérieusement les réseaux déjà en déficit. Le Trésor sera ainsi atteint directement et indirectement (l'industrie qui fournit les rails, les locomotives aux réseaux étant également grevée). D'ailleurs, il ne faut pas exagérer le rendement dérisoire de la taxe sur les affaires de charbon : il est impossible de faire la discrimination entre diverses affaires connexes ou effectuées par les mêmes redevables. Il est par conséquent impossible de connaître exactement le rendement qui, en tout cas, devait certainement être supérieur à 35 millions en 1921.

La suppression de la fraude était illusoire : les dé-

taillants au contraire s'y livreraient plus facilement en masquant toutes leurs affaires derrières celles des charbons, ou bien on serait amené à renforcer sur eux le contrôle. Le nombre des assujettis ne serait pas diminué, donc aucune économie : les exploitants, les importateurs et les marchands en gros importateurs restent soumis au contrôle, mais les détaillants aussi car ils seront contrôlés à un autre titre, pour les autres branches de leur commerce (boissons, bois). L'évasion en fait provient surtout de l'importation du charbon étranger envoyé directement aux industriels. Or, on a bouché la fuite en décidant que toutes les matières importées par les étrangers seraient frappées d'une taxe de 1.10 % payée soit par le vendeur, soit par l'intermédiaire, soit par l'acheteur, si l'on ne trouve ni le vendeur ni l'intermédiaire étranger.

On propose de remplacer la taxe sur le chiffre d'affaires par un impôt qui entraînera des inégalités, aggravera la vie chère, et bloquera notre exportation.

L'amendement Perrier en effet exonère les courtiers et les négociants en charbon alors que les autres courtiers et négociants seront toujours imposés. Les gros marchands de charbon seront seuls exonérés, c'est un privilège inadmissible. Seuls, les intermédiaires retirent un bénéfice du changement de l'assiette, le consommateur aucun. A cette première injustice s'en ajoute une autre : la charge de l'impôt sera plus lourde pour la moyenne industrie que pour la grande industrie qui achète directement au pro-

ducteur. La grande industrie elle-même sera grevée puisqu'elle paiera 1.70 au lieu de 1.10.

Il en résultera une hausse du prix de revient de tous les objets de consommation. Des élévations du prix du gaz et de l'électricité ne manqueront pas de se produire. Les industries textiles et métallurgiques verront leurs frais augmentés.

Cette élévation du prix à l'intérieur s'accompagnera d'une gêne à l'exportation, au détriment de la prospérité générale, au moment où plus que jamais il s'agit d'intensifier nos exportations. Des industries d'exportation risquent de disparaître.

En atteignant la grande industrie on atteint tout le pays, et le petit par répercussion. La taxe à la production serait, dit M. Béranger « une injustice fiscale contre la démocratie ». Le charbon cher c'est l'exportation qui cesse et les changes qui haussent.

Cependant le Sénat adopta l'amendement Perrier à une voix de majorité.

La Commission des finances de la Chambre en admit le principe, mais fit apporter deux retouches par l'administration : pour rétablir l'égalité entre la grande et la moyenne industrie (la grande industrie est plus près de la production, ou même elle n'achète pas de charbon parce qu'elle a des mines) elle proposait de percevoir l'impôt sur la valeur du charbon extrait. Pour ne pas trop gêner l'exportation il était prévu une ristourne à l'exportation : l'impôt perçu sur les charbons utilisés pour la production d'objets destinés à l'exportation sera remboursé à raison de 0.66 %

du prix d'achat desdits charbons aux industriels qui les auront employés à condition que l'exportation soit assurée par les industriels eux-mêmes. Un règlement d'administration publique devait déterminer les autres modalités du remboursement.

A la Chambre, MM. Chautemps et Israël défendirent l'amendement Perrier en reprenant les mêmes arguments et en démontrant qu'il n'en résulterait qu'une surcharge insignifiante pour les réseaux et la grande industrie.

Le 17 décembre 1923 ils proposaient d'abaisser le taux de la taxe à l'extraction à 1.10. On ne pourrait craindre ainsi aucune gêne à l'exportation, aucune surcharge pour la grande industrie ou les réseaux. Par contre, le charbon domestique n'étant plus frappé par une superposition de taxes, le foyer familial serait dégrevé. Le prix du charbon, pain de l'industrie, diminuerait sensiblement. On rétablirait ainsi l'égalité en faisant payer également tout le monde sans diminuer d'une façon grave les recettes du Trésor : le déficit en effet ne pouvait pas être considérable parce qu'il y a peu d'entremises en ce qui concerne le charbon, peu de changements de mains et que toutes les livraisons de charbon s'effectuent par achats directs.

Avec le taux de 1.70 % on risquait de grever trop lourdement la grande industrie et ainsi de paralyser l'exportation. Le Ministre des Finances voulut réserver la question des exportations et invoquant l'intérêt du Trésor il défendit le taux de 1.70 puis, pour arriver à une conciliation, celui de 1.40 %. Les auteurs de

la proposition, qui pourtant avaient proposé au début l'introduction pure et simple de l'amendement Perrier dans le projet, répliquèrent que toute aggravation de la première taxe se répartirait sur les exportations, rendrait inférieure la situation de notre commerce d'exportation vis-à-vis du commerce étranger. La Chambre adopta la taxe à l'extraction au taux de 1.10 % avec exonération pour le charbon distribué gratuitement aux ouvriers mineurs.

Ainsi on aboutissait bien cette fois à la taxe à la production, mais en creusant un trou dans le budget. Tout remplacement de la taxe sur le chiffre d'affaires par une taxe à la production doit nécessairement s'accompagner, et c'est bien là ce qui fait la difficulté du problème, d'une élévation du taux pour compenser la perte que fait subir au Trésor la disparition des transactions successives sur lesquelles pesait la taxe sur le chiffre d'affaires.

Il eut été intéressant de faire une expérience limitée et précise de la taxe à la production sur le charbon, matière qui semble particulièrement bien adaptée à cette modalité de taxation. Il n'y aurait pas eu là de taxe nouvelle. Etant donné que suivant les commerces le taux varie fortement une majoration de 0.50 ou 0.60 n'était pas excessive. On peut craindre il est vrai que le législateur ne se laisse aller à des augmentations de taux qui ne s'appliquant qu'à un produit n'auront pas des répercussions aussi étendues que le doublement par exemple de la taxe sur le chiffre d'affaires, mais il semble que la crainte de ralentir les exportations

ne suffise pour le mettre en garde contre une pareille erreur.

La proposition de taxation *ad valorem* des charbons à la mine a été reprise en 1925 par la Commission des finances de la Chambre des Députés.

4^e SECTION. — *La loi du 30 mars 1923.*

La loi du 30 mars 1923 a reporté l'exigibilité de l'impôt sur le chiffre d'affaires au taux de 10 % (actuellement 12 %) en ce qui concerne les véhicules automobiles et leurs accessoires, lorsque ces véhicules et ces accessoires sont considérés comme étant de luxe, de la vente au détail ou à la consommation, à la vente par le constructeur ou par le fabricant.

Les voitures d'occasion ou achetées en vue d'accomplir un service public de transport concédé subventionné ou exploité par l'Etat, les départements, les communes ou les établissements publics sont soumis à une taxe de 1.10 %.

Cette mesure s'imposait : auparavant les autos payaient à chaque transaction dont elles étaient l'objet un impôt de 10 %, qui grevait trop lourdement la vente. Il était logique de reporter l'acquittement de l'impôt à la production.

Le 4 novembre 1924, M. Charles Baron a déposé une proposition de loi tendant à remplacer les impôts multiples qui frappent la vente et l'usage de l'automobile par un impôt unique sur les bandages et pneumatiques.

La formule de la taxation spéciale à la production a été reprise en 1925 par la Commission des finances qui a cru y trouver les recettes destinées à combler les trous budgétaires provenant des dégrèvements qu'elle avait adoptés.

CHAPITRE V

LES DEGREVEMENTS ET LES TAXES A LA PRODUCTION EN 1925

1^{re} SECTION. — *Les dégrèvements proposés.*

Le projet de budget de 1925 ne prévoyait pas de remaniement fiscal profond. C'était un budget d'attente. Il proposait, s'agissant de la taxe sur le chiffre d'affaires, un dégrèvement assez modeste suivant une ligne verticale, c'est-à-dire concernant certaines catégories de produits que l'on jugeait nécessaires d'exonérer pour toutes les transactions dont ils étaient l'objet. Il prévoyait la suppression de la taxe sur les céréales panifiables (réforme réalisée par la loi du 24 décembre 1924), le lait, les œufs, le beurre et le commerce de la boucherie. Ces dégrèvements entraîneraient environ une perte de 295 millions pour le Trésor.

§ 1^{er}. — *Nature et étendue des dégrèvements proposés par la Commission.*

Ils ne parurent pas suffisants à la Commission des

finances de la Chambre. L'inconvénient de cette réforme était, d'après le rapport de M. Violette, de laisser quantité de petits contribuables assujettis à la taxe sur le chiffre d'affaires.

Elle envisagea d'abord le dégrèvement de tous les redevables faisant un chiffre d'affaires inférieur à 200.000 francs, c'est-à-dire des bénéficiaires du système forfaitaire. Cette exonération aurait coûté 500 millions.

Puis elle s'arrêta au dégrèvement de tous les objets servant à la consommation, dont le montant était de 1.100 millions.

Elle adopta finalement la proposition de M. Léon Blum qui prend pour point de départ la notion du commerçant ou du fabricant détaillant. Est détaillant qui vend habituellement au public. Mais on ne pouvait songer à exonérer tous les détaillants : en effet, les grands magasins sont des détaillants qui tirent leur puissance économique de la possibilité de faire de l'intégration, et du grand avantage que leur donne la faculté de pouvoir acheter à la production ou en gros. La Commission, en conséquence, chercha un critérium : elle repoussa le critérium tiré de l'importance du chiffre d'affaires, critérium fragile et trop variable, dépendant du commerce envisagé. Elle admit un critérium qu'elle considérait comme plus facile à constater et comme plus juste : le nombre des ouvriers ou employés. Elle choisit le nombre de 10. Etaient par suite dégrevés tous les commerçants ou fabricants détaillants employant moins de 10 ouvriers

ou employés. Le dégrèvement de nature horizontale atteignait 845 millions.

Quant aux abattements verticaux, la Commission, pour limiter les dégâts quant à la productivité de la taxe, les fit porter sur des marchandises ne se vendant guère qu'au détail (viande, sucre, thé, café, cacao, chocolat). Le dégrèvement vertical était ainsi déjà partiellement compris dans le dégrèvement horizontal et ne s'élevait qu'à 310 millions. Le total des grèvements proposés par la Commission s'élevait à 1 milliard 155 millions.

Mais l'article 142 que vota, le 28 février 1925, la Chambre des Députés n'est pas l'œuvre initiale de la Commission et résulte de la juxtaposition de deux amendements (Cayrel et Deyris) qui visent l'un le dégrèvement vertical, l'autre le dégrèvement horizontal. Étaient dégrévés en vertu de l'amendement Deyris tous les détaillants (commerçants ou fabricants) n'occupant pas plus de trois employés ou ouvriers (1). Le chiffre de la Commission qui fixait à 10 la limite avait donc été réduit à 3.

L'amendement Cayrel consacrait un dégrèvement vertical d'une grande étendue puisqu'il exonérait toutes les denrées d'alimentation vendues au détail.

La combinaison des deux amendements réduisait à 1.055 millions les dégrèvements. Mais la Commission des finances du Sénat rejeta impitoyablement

(1) M. de Monicault fit assimiler les coopératives de consommation n'occupant pas plus de trois employés aux détaillants.

toutes les exonérations, considérant qu'il était aussi injuste d'enrichir un certain nombre de personnes redevables du chiffre d'affaires que de saper l'impôt sur le revenu à la base ou d'exonérer les dancings et les entreprises de spectacles. Elle prononça la disjonction de l'article 142, avec renvoi pour examen ultérieur aux commissions compétentes.

Les avantages présumés des dégrèvements proposés par la Commission et votés par la Chambre des Députés étaient d'abord une simplification de la perception résultant de la diminution du nombre des assujettis, des économies provenant de la diminution du nombre des agents du fisc, et d'une meilleure affectation du personnel des administrations financières.

C'était ensuite la libération des petits commerçants et des petits fabricants délivrés du contrôle et de formalités vexatoires, l'apaisement dans les esprits. Tous les petits producteurs et les petits commerçants étaient dégrevés : non seulement les commerçants vendant des objets de consommation, mais aussi les petits merciers, les petits artisans, conformément à l'amendement Deyris, et qu'il aurait été injuste de ne pas libérer.

On attendait enfin de ces divers dégrèvements une répercussion heureuse sur le coût de la vie. Les denrées de consommation ne manqueraient pas de diminuer, par suite des deux dégrèvements. Mais l'amendement Cayrel surtout profiterait au consommateur plus immédiatement et plus directement puisqu'il

portait sur toutes les denrées d'alimentation. Ce serait un premier pas vers la diminution de la vie, par voie de conséquence, un facteur de relèvement économique.

Avantages illusoires, semble-t-il, ou compensés par de bien graves inconvénients tant pour les finances publiques que pour le consommateur et même pour le commerçant.

§ 2. — *Critique des dégrèvements proposés par la la Commission et votés par la Chambre.*

Au point de vue fiscal d'abord, les dégrèvements envisagés créaient un trou dans le budget de plus d'un milliard et, étant donné le caractère des recouvrements de la taxe, aggraverait l'embarras de la trésorerie en diminuant ses ressources. Ces dégrèvements démagogiques empêcheraient la réalisation de l'équilibre budgétaire.

Comme l'a démontré M. Allix dans un article de la *Revue politique et parlementaire* (1), le dégrèvement sous quelque forme qu'il se présente ne paraît actuellement ni juste ni possible, s'agissant de la taxe sur le chiffre d'affaires en particulier. Si l'on recherche la justice fiscale, c'est l'assiette de certaines cédulas (bénéfices agricoles, traitements et salaires) qu'il faut élargir. Si l'on a besoin de rentrées sûres et copieuses,

(1) 10 Mars 1925.

il faut garder les impôts indirects, moins ostensibles et plus élastiques que les impôts directs.

Au consommateur, si les dégrèvements apporteront peut-être un apaisement moral momentané, ils ne lui causeront certainement pas de soulagement matériel appréciable. Il est douteux qu'en supprimant la taxe on supprime pour autant la hausse correspondante.

M. Allix fait remarquer qu'il y a deux cas à prévoir :
1^{er} cas : le dégrèvement aura un résultat positif mais invisible, le prix venant à hausser pour d'autres causes; ainsi l'exonération accordée par la loi du 24 décembre 1924 (art. 3) au commerce des grains et farines qui se traduit par un sacrifice budgétaire de 140 millions, n'a eu, ne représentant guère qu'un dégrèvement de 2 à 3 centimes par kilogramme de pain, aucune action sur le prix du pain.

2^e cas : le bénéfice du dégrèvement sera intercepté par le commerçant. En effet, le prix s'établit sur la base des perceptions possibles, mais non certainement opérées. Si le dégrèvement profite au consommateur dans les périodes de baisse, c'est au commerçant qu'il profite dans les périodes de hausse. Le commerçant a alors en effet un quasi monopole résultant d'une situation immobilière, privilégiée, et des ententes ou des coalitions. Economiquement, le dégrèvement présente le grand risque de bénéficier surtout au marchand, à l'intermédiaire. Ce seront des millions perdus pour le budget sans diminution du coût de la vie, sans profit pour le consommateur. Le dégrèvement inutile pour le consommateur sera peut-être à cause des déceptions

qui'l entraînera le prélude de la taxation, puis de la réquisition.

La détaxe en tout cas même si elle joue sans que le commerçant intervienne pour la faire sienne intégralement ou partiellement n'aura qu'une action très faible sur le prix de la vie. Celui-ci dépend beaucoup plus des changes, des prix internationaux, de la production et de l'activité économique que de la taxe sur le chiffre d'affaires. D'ailleurs, les taxes compensatrices maintiendront au même niveau, si elles ne les font pas monter, les prix des objets de consommation.

Il est injuste et socialement dangereux de détaxer l'alimentation de luxe; la taxe de luxe en effet ne peut jouer que rarement pour les denrées d'alimentation. Or, celles-ci, qu'elles soient de première nécessité ou de luxe, sont également traitées. Si, au lieu de l'exonération totale de tous les produits d'alimentation, on réservait cette faveur aux seuls objets de première nécessité, un inconvénient sérieux aurait disparu.

Sans doute *le commerçant* trouverait aux dégrèvements l'avantage de continuer à percevoir l'impôt à son profit, mais ces dégrèvements (horizontaux ou verticaux) seraient pour lui aussi injustes et illusoirs.

Si l'on examine en effet l'amendement Deyris, ou le système proposé par la Commission, on peut dire que le critérium tiré du nombre d'employés ou d'ouvriers est détestable. Il n'y a aucun rapport entre le nombre d'employés d'une maison de commerce et le volume de ses affaires ou l'importance de ses bénéfices. D'au-

tre part, il y aura une inégalité choquante, une différence de traitement souvent injustifiée entre un commerçant ayant trois employés et son voisin qui, en ayant quatre ou cinq, restera assujetti, bien que faisant des bénéfices moins considérables. Le critérium est donc très discutable : le chiffre d'affaires et le bénéfice dépendent beaucoup moins de l'importance du personnel que de la nature du commerce et de l'industrie, que de la valeur des marchandises traitées ou manipulées. Même avec la limitation du chiffre de l'exemption à trois, cette exemption est injustifiée et arbitraire.

L'amendement Cayrel aboutit à traiter sur le pied d'égalité le petit épicier de campagne et le grand magasin d'alimentation de Paris. C'est la ruine du petit commerce, à cause du monopole de la grande maison d'alimentation. Elle choisira tel ou tel article pour en réduire le prix. Les grands magasins parisiens fabriquent eux-mêmes la plus grande partie des marchandises qu'ils vendent et réalisent des chiffres d'affaires tels que l'exonération représentera pour chaque magasin une perte pour le Trésor qu'on peut évaluer à plusieurs millions de francs. Etant très près de la production, ils sont mieux placés que le petit commerce pour acheter, quand ils ne produisent pas. La suppression de la taxe pour toutes les denrées d'alimentation rompt l'égalité au profit du grand commerce d'alimentation. On a dit qu'il fallait plutôt se préoccuper de soulager le consommateur que de perpétuer le petit commerce, mais nous avons vu que le

soulagement du consommateur est bien peu probable.

Quant à faire état des engagements des grands magasins à succursales multiples (Potin, Damoy, etc.) de faire bénéficier le consommateur de la quasi totalité de l'exonération, c'est se leurrer grandement. De même on ne peut regarder comme des garanties sérieuses le contrôle exercé par une commission sur l'incidence pour vérifier si le dégrèvement a bien été opéré au profit du consommateur, ni la possibilité qu'aurait le Parlement de revenir sur l'exonération et de la rapporter, si elle apparaissait ne pas devoir profiter au consommateur.

Le dégrèvement risque d'autre part d'avoir pour résultat le licenciement du personnel, le débauchage d'employés dans les maisons de commerce qui ont un petit nombre d'employés. Les commerçants se débarrasseront d'une partie de leur personnel permanent et emploieront des extras. C'est là un danger social.

Illusoire enfin sera la cessation du contrôle exercé sur les petits commerçants dont ont fait état, ainsi que les économies qui en auraient pu résulter. On oublie en effet que le contrôle survivra pour l'application de la cédule. Ce n'est donc pas le dégrèvement qui amènera l'apaisement des esprits. Il faut également remarquer à propos du contrôle que l'exonération est accordée aux détaillants « à condition de ne pas faire de commerce de luxe ». Or, comme il est très fréquent que les détaillants vendent à la fois des objets qui sont de luxe et d'autres qui n'en sont pas, à cause de la détermination forcément arbitraire

des objets de luxe, on peut dire que le contrôle ne sera pas moindre qu'auparavant.

Le commerçant lui non plus ne semble donc pas avoir intérêt aux dégrèvements.

2^e SECTION. — *Les taxes à la production
et à l'importation.*

Pour compenser ces dégrèvements qui dépassaient un milliard la Commission des finances de la Chambre était amenée à entrer dans la voie de l'impôt à la production qu'elle considéra « comme une tendance générale à interpréter ».

La complexité en effet est extrême, la production ne se simplifiant pas au gré des désirs du législateur : la production ne peut pas se faire pour chaque marchandise assujettie dans une seule fabrique. Pour certaines, telles que la chaussure, ou les produits ayant un caractère agricole (huile), la question même est insoluble. Il faut donc se déterminer d'après des raisons pratiques, choisir des produits qui, comme le charbon, passent par un très petit nombre de mains, choisir des produits parmi les marchandises qui ne se vendent guère qu'au détail (on atténue le déficit en choisissant des abattements verticaux contenus déjà pour une grande partie dans les abattements horizontaux) et des produits déjà passibles de la taxe sur le chiffre d'affaires.

La Commission calcula les taxes compensatrices comme si le produit n'avait à payer en moyenne que

deux fois l'impôt (sauf pour la meunerie : une fois, et pour le charbon : quatre fois).

§ 1^{er}. — *Les taxes à la production votées
par la Chambre.*

La Commission proposa deux catégories de taxes : les unes sur des denrées d'alimentation et sur le charbon, les autres sur les engrais.

Les premières étaient des taxes à la meunerie (65 millions de quintaux de grains : 1.30 % soit 84 millions); à l'abatage, déjà voté en 1923 (avec forfait suivant le poids moyen, 2.300 millions de kilogrammes; veau, porc et mouton, 22 centimes; bœuf, 11 centimes; cheval, 10 centimes : 378 millions); à l'extraction du charbon et à la production du coke (5 fr. pour charbon et coke à usage domestique, 2.25 pour charbon et coke industriel, 10 fr. pour anthracite par tonne : 243 millions); à l'importation du café et du thé (125 millions); à l'importation du cacao (61 fr. par quintal : 28 millions); à la production du sucre (10 fr. par quintal : 75 millions) et du riz (6 fr. par quintal : 18 millions), dont on escomptait un rendement total de 951 millions (art. 142 bis).

Les taxes à la production et à l'importation des engrais (art. 142 ter) perçues une seule fois à la sortie de l'usine ou à l'entrée en douane donneraient 31 millions. Rendement total : 982 millions.

De l'introduction des taxes spéciales à la production dans notre régime fiscal la Commission attendait des

avantages pratiques et les meilleurs résultats au point de vue de la productivité. Elle les considérait comme des taxes faciles à asseoir et à percevoir, d'un rendement suffisamment important pour ne pas avoir à les multiplier et pour autoriser de larges dégrèvements, alors que la perception de la taxe sur le chiffre d'affaires était extrêmement difficile, nécessitait un contrôle et des distinctions difficiles à appliquer et donnait des mécomptes par la transformation des intermédiaires en courtiers, transformation aussi préjudiciable au Trésor qu'à l'intérêt social et économique du pays.

Simple à appliquer et judicieusement choisies, ces taxes à la production entraîneront des simplifications administratives et des économies appréciables (diminution du nombre des assujettis, diminution corrélative des frais de recouvrement). La simplicité du recouvrement et la réduction du nombre des perceptions diminueront les frais de perception. Le personnel des services financiers pourra être affecté à d'autres emplois.

Enfin, les taxes de remplacement ne comporteront aucune fraude, aucune fuite et partant donneront aussi de ce chef des résultats supérieurs à ceux du système actuel sans que le consommateur ait à en subir aucune répercussion fâcheuse, au contraire, et alors que le petit commerçant dégrevé sera soulagé.

La taxe à la production, d'après M. Violette, devait enfin rétablir l'égalité dans la concurrence entre le petit et le grand commerce. Le grand commerce ache-

tant beaucoup plus près de la production que le petit subissait jusque-là l'impôt un moins grand nombre de fois. Elle devait faire disparaître l'inégalité qui existait entre le commerce et les autres branches de la vie économique.

La Chambre des Députés, le 28 février 1925, ratifia en votant l'article 142 *bis*, la proposition de sa Commission (sauf pour la taxe à la meunerie qui, d'ailleurs, n'est pas venue en discussion et à laquelle la Commission avait dû renoncer).

Elle adopta même un amendement de M. Levasseur qui fit ajouter au tableau des taxes à la production une taxe de 4 fr. par hectolitre sur l'alcool dénaturé, perçu à la cession par l'Etat.

D'autre part, en ce qui concerne la taxe sur le charbon, sur les conclusions du rapporteur de la Commission des mines, M. Charles Baron, la Chambre substitua à la taxation par catégories la taxation *ad valorem* (votée par la Chambre en 1923) avec le taux de 1.70 % pour le charbon et de 1.80 % pour le coke par 100 francs à payer par l'importateur ou la mine, et par l'importateur ou le producteur du coke. C'était à peu près le taux primitivement proposé au Sénat par M. Léon Perrier.

La taxe sur le charbon ne jouait pas pour le charbon servant à la consommation de la mine et des mineurs, pour le charbon destiné à l'exportation, pour celui cédé ou vendu pour la fabrication du coke, ou (amendement Thoumyre) entre assujettis à l'impôt.

• La taxe de 2 % sur la valeur des engrais commer-

ciaux fabriqués en France ou importés était réduite à 1 % pour le sulfate d'ammoniaque.

Les articles 142 *quater*, *quinquiés*, *sexiés*, *septiés*, successivement votés par la Chambre, attribuaient aux administrations des contributions indirectes et des douanes la constatation et la perception des impôts à la production, la constatation des contraventions (punies d'amendes de 50 à 500 francs, ou du quintuple des droits fraudés et compromis).

La Commission des finances du Sénat prononça la disjonction de l'article 142 *bis* qui instituait ces taxes à la production.

§ 2. — *Critique des taxes spéciales à la production
votées par la Chambre.*

Les réformes votées par la Chambre à ce sujet ne paraissent pas en effet être heureuses.

Elles lèsent tout d'abord le principe de la taxe sur le chiffre d'affaires et lui substituent une nouvelle forme fiscale qui, comme toutes les nouveautés en cette matière, risque de donner des déceptions graves à l'heure actuelle.

Ce changement d'assiette nécessite un nouveau calcul du taux des taxes de remplacement, et dans cette détermination on tombera à peu près sûrement dans l'arbitraire : on l'a vu pour le charbon que la Commission avait surtaxé. Aussi difficile à déterminer sera le point de perception pour chaque produit.

Mais ces difficultés d'application ne sont pourtant

rien à côté de l'incidence désastreuse que comporteraient les taxes à la production. Par cette incidence, elles augmenteraient la vie chère et limiteraient nos exportations.

En effet, elles apparaissent comme des taxes nouvelles, comme des impôts spécifiques pesant sur des produits de première nécessité. Elles ne manqueront pas de fausser les prix de ces produits dans le sens de la hausse et, malgré les difficultés d'application pratique, étant donné leur morcellement, on peut craindre que le législateur ne trouve facile d'en augmenter le taux d'une façon inconsidérée, ce qui amènerait un ralentissement général de la vie économique.

A l'intermédiaire, la taxe à la production sur les produits de première nécessité donnera, sinon une cause, tout au moins certainement un prétexte à la hausse, et il faut se garder en ce moment de lui donner de tels prétextes, même injustifiés.

Mais la taxe à la production pèsera certainement sur le producteur. Ce sera une taxe directe de superposition qui lui apparaîtra d'autant plus lourde et d'autant plus injuste qu'il sera seul à la payer et à subir le contrôle.

Par répercussion, l'agriculteur risque d'être atteint: ce n'est pas le fabricant de sucre mais celui de betteraves qui sera touché par le droit de 10 francs par quintal. Le sucre cher conduira à la viande chère et au blé cher, tout se tenant en agriculture, et à la nécessité de l'importation.

Quoi qu'on en ait dit, la taxe ne représente pas un dégrèvement sur le régime antérieur et le cours des betteraves sera atteint malgré la taxe à l'importation. Le producteur agricole sera donc atteint.

L'exagération des tarifs sur le cacao, le café, le thé, fera de même peser la taxe sur le producteur et amènera une régression de la production des colonies.

La viande française aussi sera handicapée par la viande importée : elle est imposée en France d'après le poids vif, et d'après le poids net quand elle est importée.

Mais, finalement par contre-coup, et à cause de l'intermédiaire qui interceptera toujours la taxe sur le chiffre d'affaires, et du producteur qui cherchera à récupérer l'impôt à la production dans la mesure où les circonstances le lui permettront, la taxe à la production pèsera très lourdement sur la consommation, et surtout sur la consommation populaire, étant donné les produits taxés.

La taxation à la production des denrées de première nécessité est essentiellement antidémocratique. La classe laborieuse sacrifiée au commerce fait les frais du dégrèvement. De plus, on dégrève l'alimentation de luxe alors qu'est taxé le charbon, pain de l'industrie et moyen de chauffage du pauvre. Les taxes servent de compensation à des dégrèvements opérés au profit d'autres marchandises beaucoup moins indispensables.

L'exportation sera atteinte par les taxes à la production du charbon, des engrais et par la hausse gé-

nérale des prix qu'entraîneront les autres taxes à la production. Aucune ristourne n'est prévue en ce qui concerne le charbon, pour les objets destinés à l'exportation.

La taxe à la production ne fera pas disparaître les anciennes inégalités et en créera probablement de nouvelles entre les redevables, entre les courtiers de produits toujours imposés et ceux des produits dégrévés. Elle enrichit les uns pour appauvrir les autres. Elle ne réalise pas la péréquation fiscale.

Le Trésor lui-même n'y trouvera pas les avantages qu'on prétend : le nombre des assujettis ne diminuant pas, le contrôle n'étant pas davantage limité, il ne peut en résulter pour lui aucune économie. Au contraire, l'application de nouvelles taxes fera apparaître des difficultés insoupçonnées de recouvrement, et conduira peut-être, pour empêcher la fraude, à la généralisation de l'exercice.

Par conséquent les deux parties de la réforme qui se tiennent et sont solidaires, dégrèvements et taxes à la production, présentent des avantages illusoires mais des inconvénients qui, à l'examen, apparaissent nombreux et réels. On ne peut donc qu'approuver la Commission sénatoriale des finances de les avoir impitoyablement rejetées. Il est inutile, et aujourd'hui il serait extrêmement dangereux de dégrever d'un côté pour regrever de l'autre plus lourdement et plus injustement.

CONCLUSION GENERALE

Cinq ans d'application ont mis en lumière tous les inconvénients de la taxe sur le chiffre d'affaires. Il serait vain de nier les inégalités qu'elle a pu susciter, l'incidence souvent néfaste qu'elle comporte. Elle cumule les inconvénients des impôts directs à déclaration contrôlée qui pèsent sur un très grand nombre d'assujettis et des impôts indirects qui pèsent sur le prix de la vie et dont les répercussions sont imprévisibles et presque toujours injustes, aggravant les charges du consommateur. C'est pourquoi on a maintes fois relevé les inégalités et l'improportionnalité qui caractérisent la taxe.

En outre, les administrations chargées de la perception ont peut-être, surtout au début, exagéré les tracasseries vis-à-vis du contribuable. Mais ces inconvénients peuvent et doivent être atténués. Le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires est susceptible d'améliorations. Il a déjà été amendé et certains inconvénients ont aujourd'hui disparu : on a apporté des facilités de paiement et d'acquittement, on a atténué les pénalités. On a cherché à rendre plus juste le classement des établissements de luxe. L'impopularité de la taxe diminue peu à peu, parce qu'on s'aperçoit

d'une part qu'on avait beaucoup exagéré son caractère inquisitorial et vexatoire, d'autre part que ses rendements croissent de jour en jour.

Que la taxe ait été en son temps une solution empirique et comme telle critiquable du problème budgétaire, nous ne le nions pas. Mais nous ne pensons pas que la détresse financière actuelle permette de la supprimer, même partiellement.

Il faut maintenir la taxe sur le chiffre d'affaires en lui apportant peut-être des modifications de détail, mais en lui conservant ses deux caractères essentiels de généralité et d'uniformité qui permettent son tarif relativement léger, en se refusant à toute atteinte, telle que le forfait ou la taxe à la production.

Il faut maintenir la taxe sur le chiffre d'affaires, mais il serait dangereux d'en augmenter le taux pour en faire l'impôt unique pesant sur le commerce et sur l'industrie.

La suppression de la taxe serait criminelle pour l'Etat : M. H. Bérenger constatait déjà, le 26 octobre 1922, l'impossibilité de supprimer la taxe à cause du trou budgétaire que cette suppression entraînerait. On ne peut plus sérieusement envisager cette suppression avec les rendements croissants, plus de 4 milliard, que donne la taxe. La période des mécomptes est terminée; l'acclimatation se poursuit et on est entré dans une période d'application fructueuse, si l'activité économique se maintient. La première condition de notre relèvement financier est un rigoureux équilibre budgétaire. Or, la taxe est un facteur essentiel de cet équi-

libre. C'est, a dit M. Bérenger le 30 mars 1925, avec l'impôt général sur le revenu, une de nos deux colonnes fiscales à l'heure actuelle. Elle représente en effet 16,43 % de nos recettes fiscales. Il serait déraisonnable de faire actuellement de nouvelles expériences fiscales; on doit chercher de nouvelles ressources dans une meilleure application des impôts existants. La taxe doit être maintenue également pour le Trésor. Essentielle à l'équilibre budgétaire, la taxe est également essentielle à notre trésorerie. Le Trésor doit rester maître de ses rendements et chercher à les rendre de plus en plus élevées. Or, la taxe est un impôt de trésorerie d'un recouvrement facile, qui chaque mois apporte au Trésor des recettes régulières et abondantes, que le ministre des Finances est à peu près certain de trouver au jour dit, et qu'il peut escompter sans crainte aucune pour le paiement de ses échéances. Les rendements de la taxe sont assurés par ce double caractère : elle est élastique, suit les variations des prix, et n'est pas ostensible. C'est sans doute un impôt de circonstances, mais qui doit être maintenu jusqu'au jour où les circonstances qui l'ont fait naître auront disparu. Les dégrèvements sont dangereux et injustes

La taxe ne doit pas être supprimée, quoique cela puisse paraître paradoxal, dans l'intérêt même du commerçant, payeur légal. A quoi lui servira d'être dégrévé de la taxe si on le grève d'autres impôts, comme on le propose, qui auront la même impopularité, créeront les mêmes inégalités et les mêmes

malaises ? Les modalités de remplacement envisagées introduiraient dans notre organisation fiscale autant d'injustices que la taxe, et nécessiteraient une nouvelle adaptation de la part des contribuables et des administrations financières. Elles commenceraient par donner des mécomptes dans les rendements, ce qui serait dangereux pour le Budget et pour le Trésor. Il semble d'autre part que l'application de la taxe va en s'améliorant et ne comportera pas toute l'inquisition qu'on a voulu lui attribuer. D'autre part, ce n'est pas une notion nouvelle que celle du chiffre d'affaires, puisqu'elle est également la plupart du temps à la base de la cédule commerciale.

La taxe gêne d'ailleurs moins qu'autrefois les transactions et, rentrant peu à peu dans le prix de revient, finira par ne plus les gêner du tout. Son caractère d'impôt récupérable la rendra de nouveau sympathique au commerçant le jour où la prospérité économique renaîtra, c'est-à-dire quand, le budget étant en équilibre, la production augmentera et les changes se stabiliseront ou décroîtront progressivement.

Le consommateur non seulement n'a aucun intérêt à la suppression de la taxe, mais encore il en pâtirait, à cause de la qualité économique même de la taxe qui, comme l'a démontré (1) M. Desbats en prenant un

(1) Quand l'article 9 de la loi du 28 février 1923 vint dégrèver de 15 % l'impôt sur les vins fins, les commerçants ne firent guère subir à leurs vins qu'une baisse de 7 à 8 %. Mais la baisse ne se produirait même pas quand le dégrèvement s'appliquant à une taxe de 1.30 % n'entraînerait qu'une diminution de quelques centimes pour le produit.

exemple saisissant, rend tout dégrèvement illusoire. La disparition d'un seul intermédiaire parasite lui serait beaucoup plus profitable, à cause du pourcentage du bénéfice que prend l'intermédiaire et qui est infiniment supérieur au taux de la taxe. L'évasion fiscale actuellement, s'agissant du chiffre d'affaires, n'a aucune répercussion sur le coût de la vie et s'opère sans profit pour le consommateur. Le commerçant qui élude l'obligation légale profite du montant de l'impôt en le faisant tout même payer par le consommateur. Demain, à plus forte raison, le dégrèvement aura le même résultat, sur une plus grande échelle. La généralité des commerçants continuera à intercepter la taxe abrogée, en invoquant à tort ou à raison une autre cause de hausse qui est venue annuler le bénéfice de l'exonération pour le consommateur. En ce qui concerne le consommateur, les modalités de remplacement envisagées, en particulier les taxes à la production, impôts spéciaux sur des produits essentiels, amèneraient un renchérissement des objets de consommation, une augmentation de la vie chère, peut-être une crise, résultant d'une restriction de la consommation, dont souffriraient à la fois les commerçants et les consommateurs. Le consommateur n'a pas plus d'intérêt au changement de l'assiette qu'au dégrèvement. C'est en agissant sur la production et sur les changes par des mesures générales qu'on produira la baisse des prix. Le consommateur, d'ailleurs, non seulement ne profiterait pas, ou dans une très petite mesure seulement, des dégrèvements,

mais il subirait d nouveaux impôts remplacement. Il serait doublement atteint.

Enfin, les modalités de remplacement entraînant une hausse du prix de la vie, gêneraient l'exportation, et les dégrèvements déséquilibrant les budgets feraient monter les changes fort probablement.

Que l'on envisage donc les finances publiques, le commerçant, le consommateur, l'exportation ou les changes, le maintien de la taxe sur le chiffre d'affaires s'impose. Toute suppression entraînerait un saut dans l'inconnu, tout dégrèvement apparaît comme une injustice et une inutilité. Les innovations ne sont possibles qu'en période de calme. En période de crise, elles risquent d'amener un arrêt dans la marche de l'Etat.

Mais, s'appuyant surtout sur le caractère d'élasticité de la taxe, M. Lescure (2) en a proposé l'extension, avec suppression corrélative des impôts indirects. La taxe sur le chiffre d'affaires devenue l'impôt unique serait désormais le pivot de notre organisation fiscale. En en faisant la pièce maîtresse de cette organisation, on fera disparaître une multiplicité d'impôts, préjudiciable à la clarté et à l'économie en ce qui concerne les finances publiques, à la tranquillité du contribuable aussi. La taxe apparaît à M. Lescure comme l'impôt qui se trouve le mieux correspondre aux exigences et aux caractères de la situation actuelle : très grande instabilité de la monnaie et des

(2) M. Lescure. *Le problème budgétaire*, 1925.

prix, nécessité d'un effort fiscal considérable. Il fait état des rendements croissants de la taxe qui suit les fluctuations des prix. Il y a en effet un parallélisme remarquable entre les plus-values de la taxe et l'augmentation des prix de gros : ainsi, alors que de 1922 à 1923 les prix montaient de 30 %, la plus-value de la taxe (735 millions) représentait 33 %. De 1923 à 1924, les prix ont monté de 20 % à peu près, la plus-value de la taxe (1.075 millions) représente encore plus de 33 %. Cet écart représente probablement l'augmentation du rendement tenant à une meilleure application, à l'adaptation qui se poursuit. Quoiqu'il en soit, cette correspondance suffit à prouver l'élasticité organique de la taxe sur le chiffre d'affaires. Pour M. Lescure, d'autre part, l'impopularité de la taxe ira en s'atténuant : pour cela, d'ailleurs, il fait disparaître le caractère d'impôt de superposition par la discrimination dans le tarif. La suppression des impôts indirects entraînera des simplifications et des économies pour le Trésor et pour le contribuable. L'unité de déclaration (du chiffre d'affaires base de la cédule et de la taxe) et de l'administration chargée du recouvrement et du contrôle diminuera les frottements. Les avantages qui militent en faveur de la réforme proposée par M. Lescure sont donc : l'unité (plus de superposition, de multiplicité par la suppression des impôts indirects), avantages pratiques et justice fiscale par la discrimination des taxes, et l'élasticité, cause de la progressivité des rendements.

Ces avantages ne sont pas contestables; on ne peut

nier non plus que la taxe ne soit un impôt parfaitement adapté aux circonstances actuelles. Néanmoins, cette réforme appelle de sérieuses réserves : il semble qu'intégrer à la taxe 3 milliards 357 millions d'impôts indirects (rendement 1924) soit chose irréalisable. Pour faire rendre à la taxe près de 4 milliards de plus d'un seul coup, malgré les économies et les simplifications de la réforme, il faudrait au moins accepter le doublement du tarif. L'impôt unique deviendrait un impôt inique. Les inégalités actuelles seraient bien plus choquantes, les injustices (en dépit de la discrimination qui est d'ailleurs difficile à réaliser) bien plus patentes. Augmenter le taux de la taxe conduirait à aggraver la vie chère, à paralyser l'exportation, et sans doute à une recrudescence de la fraude, trois conséquences qu'on ne peut éviter qu'en laissant le taux de la taxe à 1,30 %. Les impôts indirects peuvent être amendés, on ne peut les supprimer. L'impôt unique serait tellement lourd qu'il paraîtrait intolérable. Il n'aurait plus un des avantages de l'impôt indirect, à savoir ne pas être ostensible : il serait une note à payer mensuellement, qui paraîtrait intolérable.

La taxe sur le chiffre d'affaires n'est acceptable que légère. Elle doit être maintenue telle quelle avec ténacité. « La taxe sur le chiffre d'affaires, a dit M. Allix, peut avoir toutes sortes de défauts, et elle en a : elle a une qualité qui, dans les circonstances actuelles, surpasse tout ; elle est payée, elle rentre, elle procure plus de 4 milliards. Cela suffit à la justifier

et il serait criminel de la détraquer. Ce qui serait particulièrement grave dans le moment présent, ce serait de saboter tous les impôts qui sont d'un si grand rapport pour nos budgets. Compromettre l'équilibre du budget sous prétexte de vouloir faire baisser le coût de la vie en dégrevant les impôts de consommation serait le pire des contre-sens. Remettre l'ordre dans les finances et pratiquer un rigoureux équilibre budgétaire, c'est la seule façon d'arrêter l'ascension continuelle des prix, car la dépréciation de la monnaie et la hausse des prix ne sont qu'une seule et même chose. »

Donc, à l'heure actuelle, ni suppression, ni extension : maintien de la taxe sans changement de tarif. Introduite dans notre système fiscal à des heures de détresse financière, elle ne pourra être progressivement supprimée et par paliers que quand ces heures auront complètement disparu. Or il ne semble pas que d'ici longtemps l'équilibre budgétaire soit facile à réaliser; il faut donc se préoccuper de maintenir fermement les impôts existants et non de les saper par des mesures démagogiques. L'héroïsme fiscal, s'il existe, est de mise aujourd'hui.

BIBLIOGRAPHIE

DÉBATS ET DOCUMENTS PARLEMENTAIRES

- ALLIX. — Traité de Science des Finances (1921).
La vie chère et les impôts de consommation
(*Revue Politique et Parlementaire*, 10 février 1925).
- BODIN. — Les nouveaux impôts ont-ils fait faillite ?
(1922).
- DESBATS. — Faut-il supprimer la taxe sur le chiffre
d'affaires (*Revue Politique et Parlementaire*,
septembre 1924).
- LESCURE. — Le Problème budgétaire (1925).
- G. MARTIN. — Les Finances publiques de la France
(1925).
-

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION	7
CHAPITRE PRÉLIMINAIRE. — La loi du 25 juin 1920.	14

PREMIERE PARTIE

CHAPITRE I. — Le Régime forfaitaire	21
CHAPITRE II. — Modifications au champ d'appli- cation de la taxe sur le chiffre d'affaires	61
CHAPITRE III. — Le Taux de la taxe	105
CHAPITRE IV. — Le Recouvrement et le Contrôle.	109
CHAPITRE V. — Le Paiement	119
CHAPITRE VI. — Pénalités et Contentieux	125

DEUXIEME PARTIE

CHAPITRE I. — Renforcement des Impôts di- rects et Répression de l'éva- sion fiscale	136
CHAPITRE II. — L'Impôt unique	145
CHAPITRE III. — La Taxe générale à la pro- duction	155
CHAPITRE IV. — Les Taxes spéciales à la produc- tion avant 1925	165
CHAPITRE V. — Les Dégrevements et les Taxes à la production en 1925	183
CONCLUSION GÉNÉRALE	200

VU :

Le Doyen,

BERTHÉLEMY.

VU :

Le Président de la thèse,

ALLIX.

VU ET PERMIS D'IMPRIMER :

Le Recteur de l'Académie de Paris,

APPELL.

